

GIURISPRUDENZA | *Corte di Giustizia Tributaria*

**Corte di Giustizia Tributaria di primo grado** | Brescia | Sezione 1 | **Sentenza** | 18  
marzo 2024 | **n. 125**

Data udienza 19 febbraio 2024

Integrale

**Accertamento e riscossione - Accertamento - L'Atto di accertamento - Atto di recupero - Credito d'imposta - Costi sostenuti per la ricerca industriale e lo sviluppo precompetitivo - Ex art. 1, commi 280-283, L. n. 296/2006**

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di BRESCIA Sezione 1, riunita in udienza il 19/02/2024 alle ore 10:00 con la seguente composizione collegiale:

MARCHETTI MARINA - Presidente

BONAMARTINI CESARE - Relatore

ANDREOZZI GIOVANBATTISTA - Giudice

in data 19/02/2024 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 179/2022 depositato il 25/02/2022

proposto da

(...)

Difeso da

Al.Ge. - (...)

St.Ga. - (...)

Rappresentato da

Rappresentante difeso da

Al.Ge. - (...)

St.Ga. - (...)

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Brescia - Via Sorbanella N. 30 25100 Brescia BS

elettivamente domiciliato presso [dp.brescia@pce.agenziaentrate.it](mailto:dp.brescia@pce.agenziaentrate.it)

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- ATTO DI RECUPER n. (...) REC. CREDITO. IMP. 2008

a seguito di discussione in pubblica udienza

#### SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con l'atto n. (...) notificato il 15.9.2021, l'Agenzia delle Entrate procedeva al recupero nei confronti di (...) s.p.a. del credito di imposta dell'ammontare di Euro 26.277,44, relativo a costi sostenuti per la ricerca industriale e lo sviluppo precompetitivo, ex art. 1, commi 280-283, L. n. 296/2006, per omessa indicazione del credito nel quadro RU del Modello Unico SC degli anni da 2009 a 2012 - relativi ai redditi degli anni da 2008 a 2011.

Avverso tale provvedimento (...) s.p.a. proponeva tempestivo ricorso e deduceva la mancata instaurazione del contraddittorio preventivo, nonché l'errata qualificazione del credito utilizzato in compensazione come inesistente, in quanto la società era in possesso di tutti i presupposti per beneficiare dell'agevolazione e l'Amministrazione aveva piena conoscenza del credito.

Inoltre, premessa la differenza tra credito inesistente e credito non spettante, deduceva l'illegittimità dell'avviso di recupero crediti - da qualificare come non spettanti - in quanto emesso oltre i termini di accertamento relativo al periodo d'imposta 2012 (termine scaduto il 31.12.2017).

Contestava, poi, la determinazione delle sanzioni, ritenendo le stesse non dovute alla luce dell'esistenza del credito e della incertezza normativa circa le modalità di fruizione dello stesso.

Si costituiva in giudizio l'Agenzia delle Entrate che domandava il rigetto del ricorso, evidenziando che s.p.a. non aveva indicato gli elementi che avrebbe fatto valere in sede di contraddittorio endoprocedimentale, non risultando prova di diverse determinazioni ove lo stesso fosse stato attivato.

Riteneva che il credito dovesse qualificarsi come inesistente in quanto lo stesso doveva essere indicato a pena di decadenza nella dichiarazione relativa all'anno di imposta 2012, come richiesto dall'art. 1 comma 282 L. 296/2006 e dall'art. 5 del DM 76/2008.

In conseguenza della decadenza e della inesistenza del credito, doveva ritenersi applicabile il termine di decadenza ottennale, previsto dall'[art. 27, comma 16, D.L. n. 185 del 2008](#).

All'udienza del 19 febbraio 2024 la causa veniva trattenuta in decisione.

#### MOTIVI DELLA DECISIONE

Tanto premesso circa lo svolgimento del procedimento, stima la Corte che il ricorso sia fondato, dovendosi ritenere l'Amministrazione Finanziaria decaduta dal potere accertativo per essere decorso il termine quadriennale ordinario per l'azione di accertamento tributario.

Tale conclusione discende dalla qualificazione del credito utilizzato in compensazione dalla ricorrente come non spettante in luogo di inesistente.

L'[art. 27, comma 16, D.L. n. 185/2008](#) prevede che "salvi i più ampi termini previsti dalla legge in caso di violazione che comporta l'obbligo di denuncia ai sensi dell'[articolo 331 del codice di procedura penale](#) per il reato previsto dall'[articolo 10-quater, del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74](#), l'atto di cui all'articolo 1, comma 421, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, emesso a seguito del controllo degli importi a credito indicati nei modelli di pagamento unificato per la riscossione di crediti inesistenti utilizzati in compensazione ai sensi dell'[articolo 17, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241](#), deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo".

Sul punto la Suprema Corte ha chiarito che "in tema di compensazione di crediti fiscali da parte del contribuente (nella specie, credito IVA), l'applicazione del termine di decadenza ottennale, previsto dall'[art. 27, comma 16, D.L. n. 185 del 2008](#), conv., con modif., in [L. n. 2 del 1999](#), presuppone l'utilizzo non già di un mero credito "non spettante", bensì di un credito "inesistente", per tale ultimo dovendo intendersi - anche ai sensi dell'[art. 13, comma 5, terzo periodo, D.Lgs. n. 471 del 1997 \(introdotto dall'art. 15, D.Lgs. n. 158 del 2015\)](#) - il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo (cioè il credito che non è "reale") e la cui inesistenza non è riscontrabile mediante i controlli di cui agli [artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973](#) e all'[art. 54-bis del D.P.R. n. 633 del 1972](#)" (così Cass. Sez. V -, Sentenza n. 34444 del 16/11/2021, Rv. 663030 - 01).

In motivazione si è precisato che "nel contesto della rideterminazione del quadro sanzionatorio circa l'indebita compensazione di crediti, il "nuovo" [art. 13, comma 5, terzo periodo, del D.Lgs. n. 471/1997](#), come appunto introdotto dall'[art. 15 del D.Lgs. n. 158/2015](#), si spinge a dettare la definizione normativa di credito "inesistente", tale essendo il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante i controlli di cui agli [artt. 36-bis e 36 - ter del D.P.R. n. 600/1973](#) e all'[art. 54-bis del D.P.R. n. 633/1972](#)... può dunque affermarsi che il credito fiscale illegittimamente utilizzato dal contribuente può dirsi "inesistente" quando ne manca il presupposto costitutivo (ossia, quando la situazione giuridica creditoria non emerge dai dati contabili-patrimoniali-finanziari del contribuente) e quando tale mancanza sia evincibile dai controlli automatizzati o formali sugli elementi dichiarati

dal contribuente stesso o in possesso dell'anagrafe tributaria, banca dati pubblica disciplinata dal [D.P.R. n. 605 del 1973](#), su cui detti controlli anche si fondano. Non è affatto casuale, del resto, che il raddoppio dei termini di decadenza in discorso sia collegato alla non immediata riscontrabilità da parte del fisco, mediante i suddetti controlli, del carattere indebito della compensazione, la maggior durata giustificandosi, all'evidenza, solo per i casi in cui sia necessaria una più complessa attività istruttoria. Così stando le cose, ritiene la Corte che l'affermazione secondo cui sarebbe priva di senso logico-giuridico la distinzione tra "credito inesistente" e "credito non spettante" - come sostenuto, nel solco di [Cass. n. 10112/2017](#), da [Cass. n. 19237/2017](#) (di recente confermata da [Cass. n. 24093/2020](#) e da [Cass. n. 354/2021](#)) - vada necessariamente superata anche per effetto della citata novella, non tanto e non già perché quest'ultima sia direttamente applicabile alla fattispecie, ratfone temporis, bensì perché nella stessa definizione positiva di "credito inesistente" può rinvenirsi la conferma della dignità della distinzione delle due categorie in discorso, già sulla base dell'originario impianto normativo concernente la riscossione dei crediti d'imposta indebitamente utilizzati dal contribuente, mediante l'emissione dell'atto di recupero di cui all'art. 1, comma 421, della legge n. 311 del 2004. Infatti, è già assai significativo che tale ultima disposizione si riferisca in linea generale alla "riscossione dei crediti indebitamente utilizzati in tutto o in parte, anche in compensazione ai sensi dell'[articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241](#)", mentre l'art. 27, comma 16, d.l. cit., che estende il termine di decadenza all'ottennio dal relativo utilizzo, concerne invece la sola "riscossione di crediti inesistenti utilizzati in compensazione ai sensi dell'[articolo 17, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241](#)", ossia - già intuitivamente, sul piano semantico, prim'ancora che giuridico - ad una fattispecie necessariamente più ristretta rispetto a quella generale, evidentemente ritenuta più grave. A ciò si aggiunga che la citata novella del 2015 si innesta nella riscrittura della norma già contenuta nel contestualmente abrogato art. 27, comma 18, d.l. cit. (che regolava il relativo quadro sanzionatorio), e mira quindi a specificare il contenuto del precetto originario, così ancorando la nozione di "credito inesistente" ad una dimensione - anche secondo il linguaggio comune - "non reale" o "non vera", ossia priva di elementi giustificativi fenomenicamente apprezzabili, se non anche con connotazioni di frodolenza (come pure può evincersi dal contenuto della Relazione illustrativa al [d.l. n. 185/2008](#)).

Tale orientamento è stato di recente ribadito dalle Sezioni Unite della Suprema Corte, che, nel confermare la distinzione tra crediti inesistenti e crediti non spettanti, hanno precisato che il credito utilizzato deve ritenersi inesistente "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](#)", aggiungendo che "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 i termini ordinari per l'attività di accertamento". (Sez. U -, Sentenza n. 34419 del 11/12/2023, Rv. 669633 - 01).

In motivazione si è affermato che le condotte rilevanti ai fini della qualificazione del credito come inesistente sono quelle caratterizzate da profili abusivi, occulti o fraudolenti, "che, in quanto tali, sono rilevabili solamente attraverso riscontri di coerenza contabile del modello di versamento e

non meramente cartolari poiché non emergenti dalle dichiarazioni presentate (o da esse falsamente emergenti) o dal mero raffronto con i relativi modelli di versamento".

Ne discende che il più severo regime giuridico previsto dall'art. 27, commi 16-20, riguarda "solo la compensazione di crediti connotati da una condizione di inesistenza qualificata dalla non verificabilità in sede di controllo formale".

Ciò posto, è pacifico che la notifica dell'atto di recupero è avvenuta in data 15.9.2021, mentre l'utilizzo in compensazione del credito "ricerca e sviluppo" ha avuto luogo con F24 riferibile all'anno di imposta 2012.

Analogamente è incontestato che la ricorrente abbia ricevuto l'originario diniego alla fruizione del credito d'imposta per ricerca e sviluppo per l'anno 2008 non a causa dell'inesistenza dei presupposti per ottenere il beneficio, ma in conseguenza dell'intervenuto "esaurimento delle risorse finanziarie disponibili" come stanziata dalla [Legge n. 296/2006](#).

Risulta, inoltre, documentalmente che l'atto di recupero impugnato fa discendere l'inesistenza del credito "ricerca e sviluppo" dal fatto che la fruizione del credito era subordinata alla condizione che lo stesso venisse indicato nel quadro RU della dichiarazione relativa all'anno di imposta 2012, con la conseguenza che il credito era qualificato come inesistente.

Orbene, l'applicazione dei principi giurisprudenziali sopra esposti al caso in esame esclude che si versi in ipotesi di credito inesistente, atteso che mai è stata contestata la connotazione "non reale" del credito "ricerca e sviluppo" utilizzato in compensazione, facendosi derivare tale connotazione da una "decadenza" che è logicamente incompatibile con la ontologica "non veridicità" del credito stesso.

Inoltre, non risulta che la pretesa inesistenza non fosse riscontrabile mediante i ed. "controlli automatizzati" eseguiti sulla base dei dati emergenti dalla dichiarazione e da quelli in possesso dell'anagrafe tributaria, avendo, al contrario, l'Amministrazione concluso per l'inesistenza proprio in virtù degli elementi esposti nel modello Unico anno 2012.

Per quanto esposto, il credito potrebbe essere ritenuto non spettante, ma non già inesistente.

L'atto impugnato va pertanto annullato, essendo fondata l'eccezione di decadenza impositiva in capo all'Erario, non essendo applicabile il termine di otto anni, operante solo per il recupero di crediti d'imposta inesistenti indebitamente compensati ex art. 27, comma 16, D. L. n. 185/2008, convertito, con modificazioni, dalla [L. n. 2/2008](#).

Pertanto, a tacere dalla mancata attivazione del contraddittorio endoprocedimentale (che determina invalidità dell'atto a condizione che il contribuente abbia assolto all'onere di enunciare in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere e non abbia proposto un'opposizione meramente pretestuosa, come avvenuto nel caso in esame) il ricorso risulta meritevole di accoglimento.

Le spese seguono la soccombenza e si liquidano, tenuto conto del valore della causa, nella somma complessiva di Euro 3.500,00, oltre IVA, CPA ed accessori di legge, se previsti.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso, annulla l'atto di recupero impugnato e condanna l'Agenzia delle Entrate a rifondere alla ricorrente le spese di lite, che liquida in complessivi Euro 3.500,00, oltre IVA e CPA, se dovute.

Così deciso in Brescia, il 19 febbraio 2024.

Depositata in Segreteria il 18 marzo 2024.