



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI UDINE

SEZIONE 1

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 226/2019

UDIENZA DEL

04/02/2020 ore 10:00

riunita con l'intervento dei Signori:

- DRIGANI OLIVIERO Presidente
- FIorentin FABIO Relatore
- PSAILA VINCENZO Giudice
-
-
-
-

N° 73/01/2020

PRONUNCIATA IL:

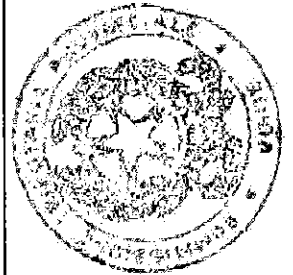
04/02/2020

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL

14/05/2020

Il Segretario

Marina Del Dottore



ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 226/2019
depositato il 10/05/2019

- avverso ATTO DI RECUPER n° TI9CR20180300026 REC.CREDITO.IMP 2011
contro:

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE UDINE
VIA GORGHI 18 33100 UDINE

proposto dal ricorrente:

V.....

difeso da:
BRINI SILVIA
VIALE PALMANOVA 73/R 33100 UDINE UD



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE
DI UDINE SEZIONE 1

SEZIONE

N° 1

REG.GENERALE

N° 226/2019

UDIENZA DEL

04/02/2020 ore 10:00

riunita con l'intervento dei Signori:

- DRIGANI OLIVIERO Presidente
- FIorentin FABIO Relatore
- PSAILA VINCENZO Giudice
-
-
-
-

N° 73/01/2020

PRONUNCIATA IL:

04/02/2020

DEPOSITATA IN
SEGRETERIA IL

14/05/2020

Il Segretario

Marina Del Dottore

ha emesso la seguente

SENTENZA

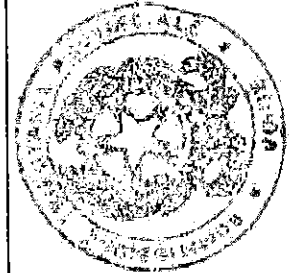
- sul ricorso n. 226/2019
depositato il 10/05/2019

- avverso ATTO DI RECUPER n° T19CR20180300026 REC.CREDITO.IMP 2011
contro:

AG. ENTRATE DIREZIONE PROVINCIALE UDINE
VIA GORGHI 18 33100 UDINE

proposto dal ricorrente:

difeso da:
BRINI SILVIA
VIALE PALMANOVA 73/R 33100 UDINE UD



Svolgimento del processo

1. Con ricorso depositato il 13/05/2019 la Società _____, con sede in _____ a (UD), Via _____, codice fiscale 12053590159, in persona del legale rappresentante, *ut supra* rappresentata e difesa, ha proposto ricorso avverso l'atto di recupero n. **TI90CR20180300026/2018** relativo al credito per costi sostenuti per attività di ricerca e sviluppo, utilizzato in compensazione nell'anno 2011, notificato il 15/11/2018 dall'**Agenzia delle Entrate-Direzione Provinciale di Udine**.

2. La Società ricorrente lamenta l'illegittimità del provvedimento impugnato, in considerazione della maturata decadenza dell'Ufficio dal proprio potere accertativo, al momento della sua notifica, con violazione degli artt. 43, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, 25, D. Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 e 57, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, atteso che, ad avviso della ricorrente, l'atto di recupero è stato notificato alla società oltre il termine di legge stabilito a pena di decadenza.

Espone, la società _____ (già _____) SPA), di avere sostenuto spese in attività di ricerca e sviluppo aventi le caratteristiche per poter beneficiare del credito di imposta ai sensi dell'art. 1, commi 280-283, legge n.296/2006 (art. 1, comma 66, l. 244/2007), precisandone l'ammontare, per l'esercizio 01/07/2007-30/06/2008, in euro 56.458, così maturando un corrispondente credito di imposta pari al 10% dei medesimi, dunque euro 5.646.

Osserva la ricorrente che, stante la sua natura accertativa, l'atto di recupero dei crediti d'imposta ai sensi della l. 311/2004 deve essere notificato entro termini decadenziali, coincidenti con quelli dell'art. 43 del DPR 600/73 (o art. 57 del DPR 633/72), con *dies a quo*, "*individuabile nel tempo di effettivo utilizzo del credito d'imposta*", posto che sino a quando non si verifica l'utilizzo del credito, non nasce il potere di recupero. Pertanto -ad avviso della ricorrente - il termine coincide con il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui il credito è stato utilizzato in compensazione, esterna o interna (quarto anno per le annualità sino al 2015, ove non operano ancora le modifiche della l. 208/2015 ai termini di accertamento, ex art. 1 comma 132 della l. 208/2015). Solo nel caso di crediti "inesistenti" troverebbe applicazione il termine doppio, ex art. 27, comma 16 del d.l.185/2008 coincidente con la data del 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di utilizzo in compensazione del credito.

L'Ufficio, nell'atto di recupero impugnato, richiama l'evocato art. 27, comma 16 del d.l.185/20085, assumendo la situazione di "inesistenza" del credito di imposta. Allega, tuttavia, la ricorrente che sono definibili crediti "inesistenti" (art. 13 comma 5, terzo periodo, d.lgs. 471/97) quelli per i quali manchi "*in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile*" mediante la liquidazione automatica della dichiarazione, laddove, nella fattispecie, la società ha ottenuto, in data 04/02/2014, esito positivo dell'autotutela da parte dell'Ufficio Territoriale di Udine, ovvero l'attestazione che la dichiarazione UNICO 2011 SC fosse regolare, con l'accettazione dell'esposizione del credito nel quadro RU nel modello Unico 2011.

L'esistenza del credito d'imposta *de quo*, inoltre, sarebbe dimostrata, ad avviso della ricorrente, sulla base dei costi per l'attività di ricerca e sviluppo sostenuti e, per i periodi di imposta 01/07/2008-30/06/2009 e 01/07/2009-30/06/2010, con perizie redatte da una società specializzata del settore (Golden Group spa), nelle quali sono state individuate le



spese sostenute dalla società e definiti e accertati gli ammontari effettivi dei crediti spettanti. In tali perizie veniva anche ribadito che l'azienda era vincolata "a rispettare il limite della prenotazione del credito di imposta indicato nel formulario acquisito dal sistema informativo dell'agenzia delle entrate con protocollo numero 0905061005244045", dando ulteriore certezza della spettanza del credito.

La ricorrente, inoltre, allega che, per quanto concerne l'indicazione del credito nel quadro RU del modello Unico, la norma istitutiva (l. 296/2006) prevedeva che il credito di imposta dovesse essere indicato in dichiarazione ma non stabiliva alcuna decadenza in caso di omissione; previsione, quest'ultima, introdotta solo nel relativo decreto attuativo (d.m. 28.3.2008, n.76). La società afferma non solo di avere indicato il credito d'imposta in dichiarazione dei redditi (anche se in un periodo di imposta diverso da quello previsto dall'Agenzia delle Entrate), ma di avere altresì presentato, come la norma prevedeva, il formulario di prenotazione del credito di imposta. La ricorrente ha, inoltre, proceduto all'utilizzo in compensazione esterna del credito, ponendo pertanto l'Ufficio nelle condizioni per riconoscere l'errore formale in cui fosse incorsa e di emendarlo (costituendo quest'ultimo errore essenziale e riconoscibile).

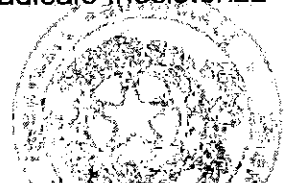
Per le suddette ragioni, la ricorrente ritiene che il termine decadenziale per la notifica dell'atto di recupero non possa ritenersi quello di otto anni previsto dal richiamato art. 27, comma 16, d.l.185/2008, bensì quello *ratione temporis* ordinario di quattro anni.

Per tale ragione, al momento dell'emissione dell'atto impugnato, erano spirati i termini per il recupero del credito, operando il termine decadenziale quadriennale rispetto a quello di utilizzo in compensazione del credito: il credito, infatti, è stato utilizzato in compensazione il 16/12/2011 per il pagamento delle imposte (IRES/IRAP) relative al periodo 01/07/2010-30/06/2011.

La ricorrente contesta l'operato dell'Ufficio anche dal punto di vista sanzionatorio, poiché assume che, nella fattispecie, non avrebbero potuto essere irrogate le sanzioni da indebita compensazione di crediti inesistenti, bensì - al più - le sanzioni previste per utilizzo in compensazione di crediti esistenti "in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti"; operando l'art.13 comma 4 del DLgs. 471/97. La società assume che non possa neppure essere applicata la sanzione fissa da dichiarazione inesatta, alla luce della circolare dell'Agenzia Entrate 24.4.2017 n.13, par. 4.9, ove si precisa che l'omessa indicazione del credito d'imposta nel quadro RU dà luogo alla sola sanzione fissa da dichiarazione inesatta ex art. 8 del DLgs. 471/97.

Per i suesposti motivi la ricorrente insta per l'accoglimento del ricorso, con annullamento dell'atto impugnato, con vittoria di spese di giudizio.

3. Ritualmente costituitosi, l'Ufficio rilevava la non pertinenza delle eccezioni di controparte circa l'erronea individuazione dell'anno di esposizione del credito oggetto di utilizzo (dichiarato per il periodo 2010, ovvero per il 2011), riguardando l'oggetto della contestazione non la compilazione del quadro RU in sede di utilizzo del credito, bensì la mancata compilazione dello stesso negli anni di imposta nei quali il credito risulterebbe formatosi, ossia nel 2008 e nel 2009: condizione richiesta dalla legge, a pena di decadenza, precisando che l'omissione dichiarativa concerne i periodi dal 1/7/2008 al 30/6/2009 (affluito nel Mod. Unico Sc 2009 per il 2008) e dal 1/7/2009 al 30/6/2010 (Mod. Unico Sc 2010 per il 2009). Per tali periodi, il quadro RU risulta omesso, con conseguente radicale inesistenza



dei crediti in oggetto. Solo nel successivo 2011 la ricorrente ha utilizzato il credito di euro 8.050,00 (con F24 del 16/11/2011), da ritenersi non spettante in relazione alla quota di euro 5.366,46, relativa agli anni di imposta in cui era sorta per i quali era stata omessa la compilazione del quadro RU – ossia gli anni 2008 e 2009.

Nel caso di specie – secondo l'Ufficio - la società ricorrente ha pertanto utilizzato nell'anno di imposta 2011 il credito in compensazione (per euro 8.050,00) senza, tuttavia, esporre il credito, per gli anni di imposta 2008 e 2009, nel rispettivo modello dichiarativo. Pertanto, la posizione dell'odierna ricorrente configura l'utilizzo in compensazione di "crediti inesistenti" in quanto la Bouvard Italia Spa, pur avendo presentato il modello FRS, ha effettuato compensazioni in sede di versamenti con F24 con riferimento a crediti relativi al biennio 2008/2009, mai evidenziati nel relativo quadro RU, la cui corretta compilazione costituirebbe condizione necessaria per l'esistenza e il conseguente legittimo utilizzo del credito.

Sotto altro profilo, l'omessa compilazione dei quadri RU negli anni di riferimento dei crediti in oggetto si sarebbe, altresì, tradotta in un vulnus all'attività di controllo affidata all'Amministrazione finanziaria. L'art.13, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, come novellato dall'articolo 15, comma 1, lett. o), del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158, definisce, infatti, credito inesistente "...il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600..." e, al proposito, l'Ufficio allega che la effettuata fruizione in compensazione del credito non è stata oggetto di controllo ai sensi dell'articolo 36-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, "né tantomeno poteva esserlo stante la mancata compilazione del necessario quadro RU per il 2008."

Ne discende – conclude l'Ufficio - che il credito indebitamente utilizzato è da ritenersi "inesistente", con conseguente recupero a tassazione di quanto indebitamente compensato dalla società nel 2011.

Ciò posto, nessuna illegittimità potrebbe imputarsi al provvedimento impugnato con riguardo alla tempestività del medesimo, attesa la natura di credito agevolativo "da istanza" rivestita dal credito *de quo*, la cui mancata indicazione in dichiarazione è prevista a pena di decadenza dalla disciplina agevolativa. Né conseguirebbe, ad avviso dell'Agenzia delle entrate, l'applicazione del termine doppio indicato nel già citato comma 16 dell'art. 27 d.lgs 185/2008. Per i crediti d'imposta inesistenti indebitamente compensati, trattandosi di compensazione effettuata nell'anno 2011, l'atto risulterebbe, pertanto, tempestivamente notificato.

Ne consegue, altresì, la corretta applicazione delle sanzioni previste dal comma 5 dell'art. 13 del D.Lgs. 471/1997 (sanzione dal 100% al 200% per i crediti inesistenti non riscontrabili in sede di controllo di dichiarazione, credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante la liquidazione automatica della dichiarazione), non integrando, l'omessa indicazione del credito di imposta nel quadro RU dei modelli di dichiarazione, una violazione di natura meramente formale alla quale si rende applicabile la sanzione prevista per le "violazioni



relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni" di cui all'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo 19 dicembre 1997, n. 471.

L'Ufficio insta pertanto per il rigetto del ricorso e la condanna della ricorrente alle spese di giudizio, maggiorate di diritto del cinquanta per cento per la rifusione delle spese del procedimento di mediazione ai sensi dell'art. 15, comma 2-*septies*, del D.Lgs. n.546/1992.

4. Non essendo le parti addivenute a definizione conciliativa della vertenza, la medesima è stata decisa, a seguito di trattazione in pubblica udienza ai sensi dell'art. 34, d.lgs n. 546/92, nella camera di consiglio del 4 febbraio 2020.

Motivi della decisione

5. Il recupero in oggetto concerne l'indebito utilizzo in compensazione, da parte della società ricorrente, di un credito di imposta in sede di versamento di tributi, con F24 del 16/12/2011. Si tratta, nella fattispecie, di un credito connesso a costi per attività di ricerca industriale e sviluppo precompetitivo (art. 1, commi 280-283, l. 296/2006) riferito agli anni di imposta 2008 e 2009, che l'Ufficio assume "inesistente", giacché in sede dichiarativa per tali anni di imposta (Mod. Unico SC2009 e Mod. Unico SC2010) è stata omessa la compilazione del quadro RU.

Atteso che la società ricorrente ha periodo di imposta infra annuale (intercorrente dal 1/07 dell'anno, al 30/06 dell'anno seguente), l'omissione dichiarativa avrebbe, precisamente, riguardato i periodi dal 1/7/2008 al 30/6/2009 (affluito nel Mod. Unico Sc 2009 per l'anno di imposta 2008) e dal 1/7/2009 al 30/6/2010 (affluito nel Mod. Unico Sc 2010 per l'anno di imposta 2009). In altri termini, nonostante l'anno di formazione dei costi in oggetto riguardasse il triennio 2007 - 2009, la società ha compilato il quadro RU solo in relazione al credito relativo al periodo intercorrente dal 2/7/2007 al 30/6/2008.

La società ricorrente oppone la tardività del recupero operato dall'Agenzia delle entrate, per intervenuta decadenza, nonché la conseguente illegittimità del trattamento sanzionatorio irrogato (100% del credito) per pretesa esistenza del credito sottostante, allegando a tal fine la perizia redatta da una società del settore al fine di attestare l'esistenza e l'ammontare dei costi sostenuti per ricerca e sviluppo e valorizzando anche l'esito di regolarità emesso dall'Amministrazione finanziaria in relazione al controllo dello stesso credito esposto al quadro RU per il 2010.

6. Il ricorso è fondato e merita accoglimento, con conseguente annullamento dell'atto impositivo impugnato.

7. La Commissione si allinea anche nella fattispecie in disamina al proprio recente indirizzo (v. CTP Udine, sent. n. 231/II/2019; CTP Udine, sent. n.187/II/2019) che ha affermato il principio per cui, ai fini della verifica della tempestività dell'esercizio da parte dell'Ufficio del potere di recupero di cui agli artt. 1, comma 421, l. n. 311/2004 e 27, commi da 16 a 20, d.l. 185/2008, risulta dirimente la concreta esistenza del diritto al credito d'imposta stesso, ontologicamente sorto allorché si siano effettivamente sostenute, da parte del contribuente, le spese di ricerca e sviluppo, sulle quali l'Agenzia delle entrate non ha sollevato alcuna obiezione. Nella fattispecie, pertanto, non si verte in tema di "crediti inesistenti utilizzati in compensazione", per i soli quali opera il termine doppio stabilito dall'art. 27, comma 16, d.l. 185/2008.



8. Nel merito della vertenza, la Commissione osserva, altresì, che, poiché le dichiarazioni fiscali sono finalizzate al calcolo delle imposte dovute dal contribuente e che i dati inseriti nel quadro RU dell'anno di formazione del credito non avevano nessuna influenza su quel calcolo, la mancata compilazione di esso (che integra un mero errore formale) non può determinare la decadenza del credito ove, appunto, non ne venga poi rilevata la oggettiva inesistenza. In tale prospettiva, la è divenuta soggetto che concretamente fruisce del credito d'imposta solo con la dichiarazione fiscale del 2011 per l'anno 2010 ed in tale dichiarazione la società ha correttamente compilato il quadro RU.

9. Inoltre, è conforme ai principi generali che un credito di imposta di cui non è in contestazione il presupposto sostanziale (ovverosia l'effettivo sostenimento dei costi ai quali la normativa correla il diritto all'agevolazione fiscale) può venir meno per il mancato assolvimento di un mero adempimento formale soltanto ove i detti obblighi formali siano funzionali ad un controllo dell'Amministrazione finanziaria sull'effettiva esistenza del presupposto sostanziale. Nel caso in esame, a. ha regolarmente trasmesso la documentazione necessaria per ottenere il nulla-osta alla fruizione del credito e, avutone il diniego soltanto per l'esaurimento delle risorse finanziarie in data 15/06/2009, ha poi inserito il credito nel modello Unico 2011SC, quando cioè essa ha potuto concretamente fruirne, provvedendo all'esposizione del 47,53% del credito prenotato con il formulario FRS09, nel quadro RU del modello UNICO 2011; inoltre, il credito è stato utilizzato in compensazione il 16/12/2011 per il pagamento delle imposte (IRES/IRAP) relative al periodo 01/07/2010-30/06/2011. Non si rinviene, pertanto, ragione per affermare che tale comportamento avrebbe potuto costituire ostacolo all'esercizio di qualsiasi controllo da parte dell'Agenzia delle entrate.

10. Ne consegue, pertanto, che nel caso in disamina il credito di imposta *de quo* era non solo esistente, ma anche spettante.

11. Attesa la complessità e controvertibilità della questione in esame, le spese del presente procedimento sono integralmente compensate *inter partes*.

P.Q.M.

la **Commissione Tributaria Provinciale di Udine, Sezione 1^a**,

Visti gli artt. 15, comma 2, 34, 35 e 36, d.lgs n.546/92,

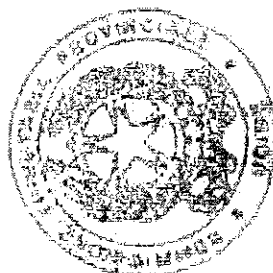
accoglie il ricorso proposto dalla S.p.a. avverso l'atto di recupero n.

TI90CR20180300026/2018, notificato il 15/11/2018 dall'Agenzia delle Entrate-Direzione Provinciale di Udine e, per l'effetto, annulla l'atto impugnato;

compensa integralmente *inter partes* le spese del presente grado di giudizio.

Così deciso in Udine nella camera di consiglio del giorno 4 febbraio 2020.

Il Giudice estensore
Dott. Fabio Fiorentin



Il Presidente
Dott. Oliviero Drigani