



FATTI DI CAUSA

La vicenda origina dalla presentazione, da parte della società [REDACTED] S.r.l., del Formulario FRS09 in data 6 maggio 2009, con il quale l'impresa intendeva beneficiare del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo previsto dall'art. 1, commi 280-283, l. n. 296/2006. A seguito dell'istruttoria, il [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] comunicava, con provvedimento del 15 giugno 2009, il diniego del nulla osta alla fruizione del credito, motivato dal "mero esaurimento delle risorse finanziarie disponibili", e non dall'assenza dei presupposti sostanziali del beneficio.

Nondimeno, la società esponeva comunque il credito nella dichiarazione dei redditi (quadro RU, periodo d'imposta 2011) e lo utilizzava in compensazione, mediante modello F24 del 16 novembre 2012, per l'importo di euro 10.280,00. L'Agenzia delle entrate – DP I Milano – emetteva quindi l'atto di recupero n. [REDACTED] motivato assumendosi l'inesistenza del credito per carenza del presupposto costitutivo, in quanto il diniego dell'Amministrazione ne aveva escluso la fruibilità.

La società proponeva ricorso alla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Milano, che con sentenza n. 2592/2023 rigettava le domande e confermava l'atto impositivo, ritenendo che la mancata fruibilità del credito per esaurimento delle risorse determinasse la "inesistenza" del credito stesso, con conseguente applicazione del termine decadenziale ottennale.

La contribuente proponeva appello e la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia, con sentenza n. 2287/01/2024, riformava la pronuncia di primo grado, accogliendo integralmente il gravame. Il giudice d'appello qualificava il credito come "non spettante", evidenziando come il diniego dell'Amministrazione fosse fondato su un limite meramente finanziario e non su un difetto dei presupposti costitutivi; ne derivava



l'applicazione del termine quadriennale, con conseguente tardività dell'atto di recupero notificato nel 2022 per un utilizzo avvenuto nel 2012.

Avverso tale sentenza l'Agenzia delle entrate propone ricorso per cassazione, articolato in due motivi.

La società [REDACTED] S.r.l. si costituisce con controricorso, chiedendo il rigetto del ricorso e depositando memorie illustrative ai sensi dell'art. 380-bis.1 c.p.c.

RAGIONI DELLA DECISIONE

Con il primo motivo di ricorso si censura, ai sensi dell'art. 360, n. 3, c.p.c., la violazione e falsa applicazione degli artt. 13, comma 5, d.lgs. n. 471/1997, 27, comma 16, d.l. n. 185/2008, nonché dei commi 280-283 dell'art. 1 l. n. 296/2006. L'Agenzia deduce che la Corte territoriale avrebbe erroneamente qualificato il credito come "non spettante", mentre il diniego del [REDACTED] – fondato sull'esaurimento delle risorse disponibili – integrerebbe una vera e propria carenza dei presupposti costitutivi del credito, rendendolo dunque "inesistente", con conseguente assoggettamento al termine decadenziale ottennale previsto per l'indebita compensazione di crediti non reali.

Con il secondo motivo di ricorso si deduce, sempre ai sensi dell'art. 360, n. 3, c.p.c., la violazione dell'art. 27, comma 17, d.l. n. 185/2008, assumendo che – correttamente qualificato il credito come inesistente – l'Amministrazione avrebbe operato nel rispetto del termine decadenziale, poiché l'atto di recupero notificato nel 2022 riguarderebbe un utilizzo del 2012 e sarebbe quindi ricompreso nell'orizzonte temporale dell'ottavo anno.

I due motivi di ricorso, suscettibili di trattazione unitaria per intima connessione, sono infondati e vanno disattesi.

Deve premettersi che la questione oggetto del ricorso attiene alla corretta qualificazione del credito d'imposta utilizzato dalla società ai fini della compensazione e, in particolare, alla distinzione tra credito "inesistente" e



credito "non spettante", distinzione dalla quale dipende l'individuazione del termine decadenziale applicabile all'azione di recupero esercitata dall'Amministrazione. Sul punto, la giurisprudenza di legittimità ha già affrontato fattispecie del tutto sovrapponibili, chiarendo che, quando il diniego è motivato dall'esaurimento delle risorse finanziarie, il credito resta "esistente" e si configura, al più, come "non spettante" (Cass. n. 17769/2024; Cass. n. 24822/2025). In tali arresti si è rimarcato che il vincolo di spesa esprime una condizione esterna, di natura amministrativo-finanziaria, che non attinge il nucleo costitutivo del diritto all'agevolazione, così che l'eventuale impedimento alla fruizione opera sul piano dell'utilizzabilità del credito e non ne incide sull'esistenza giuridica (Cass. n. 17769/2024; Cass. n. 24822/2025).

La Corte d'appello ha dato applicazione ai principi affermati dalle Sezioni Unite con la sentenza n. 34419 del 2023, che ha precisato la portata dell'art. 27, comma 16, del d.l. n. 185 del 2008 e dell'art. 13, comma 5, del d.lgs. n. 471 del 1997, chiarendo che la nozione di credito "inesistente" presuppone la concorrenza di due condizioni cumulative, ossia, da un lato, la mancanza del presupposto costitutivo del credito (o la sua estinzione) e, dall'altro, la non riscontrabilità dell'inesistenza mediante i controlli automatizzati o formali 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. Le Sezioni Unite hanno sottolineato – con rilievo decisivo – che i due requisiti sono entrambi essenziali, poiché "l'uso della congiunzione e rivela la necessaria contitolarità dei due requisiti [...] per la costruzione della nozione di credito inesistente", con la conseguenza che, mancando anche solo uno di essi, il credito deve essere ricondotto nell'area del credito "non spettante", soggetto ai termini ordinari di accertamento. Tali principi sono stati puntualmente ribaditi da questa Corte anche in ulteriori pronunce che hanno confermato l'impostazione nomofilattica (Cass. n. 18028/2024; Cass. n. 10045/2025). La successiva giurisprudenza ha infatti valorizzato



il carattere "duplice e cumulativo" del test di inesistenza, evidenziando che, ove il vulnus sia agevolmente suscettibile d'essere colto attraverso i controlli ex artt. 36-bis e 36-ter d.P.R. n. 600/1973 ovvero 54-bis d.P.R. n. 633/1972, la vicenda ricade nell'area del "non spettante", con correlata applicazione del termine ordinario e del diverso regime sanzionatorio (Cass. n. 18028/2024 e Cass. n. 10045/2025 cit.).

Tali principi trovano piena applicazione nel caso in esame. La Corte territoriale ha accertato che il diniego del nulla osta opposto dal [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] non era fondato sull'assenza del presupposto costitutivo del credito, bensì su circostanze estrinseche alla fattispecie normativa, essendo stato motivato unicamente dall'"esaurimento delle risorse finanziarie disponibili", come la stessa sentenza d'appello espressamente evidenzia, osservando che "il 'nulla osta' non è stato rilasciato per motivi differenti dall'inesistenza del credito ovvero per 'esaurimento delle risorse finanziarie'" e che, pertanto, "nel caso in esame non può affermarsi che il credito fosse 'inesistente'". Si tratta esattamente della situazione considerata dalle summenzionate pronunce, che riconducono tali ipotesi nell'area dei crediti esistenti ma non spettanti (Cass. n. 17769/2024; Cass. n. 24822/2025). Né, d'altra parte, risultano allegazioni od accertamenti idonei a prospettare una patologia genetica del credito, ovvero condotte di artificiosa rappresentazione non immediatamente rilevabili, tali da traslare la fattispecie nel perimetro dell'"inesistenza" in senso tecnico, come delineato dalla nomofilachia di questa Corte.

Ciò esclude già il primo dei requisiti richiesti dalle Sezioni Unite, le quali hanno altresì chiarito che limiti e soglie finanziarie non integrano elementi costitutivi del credito, assolvendo a una funzione esterna di natura meramente finanziaria, con irrilevanza ai fini dell'esistenza del credito d'imposta. La stessa conclusione è stata confermata da ulteriori, recenti arresti nomofilattici, che ribadiscono la piena estraneità dei limiti finanziari



ai presupposti costitutivi dell'agevolazione (Cass. n. 18028/2024; Cass. n. 10045/2025). In altri termini, la condizione di capienza delle risorse non si atteggia a requisito dell'*an* o del *quantum* del diritto agevolativo, ma a parametro di gestione del plafond, con effetti che, incidendo sull'utilizzazione, non travolgono l'esistenza del credito già maturato secondo legge (Cass. n. 17769/2024; Cass. n. 24822/2025).

Né può ritenersi integrato il secondo requisito, atteso che la ragione ostativa alla fruizione del beneficio era immediatamente desumibile dalla documentazione amministrativa e dunque pienamente riscontrabile in sede di controllo formale. La CTR ha sottolineato che il credito era stato regolarmente esposto "nella dichiarazione, quadro RU, relativa all'anno d'imposta 2011" e che l'Amministrazione si era limitata ad assumere, "senza alcuno controllo approfondito", che "i crediti utilizzati sono inesistenti poiché in presenza di diniego all'istanza non era possibile procedere alle compensazioni", pur trattandosi di dato conoscibile e verificabile mediante le ordinarie modalità di controllo. Tale evenienza, proprio perché immediatamente rilevabile, impedisce di ricondurre la fattispecie nell'area dei crediti inesistenti, secondo quanto coerentemente affermato dalle citate decisioni di appoggio (Cass. n. 18028/2024; Cass. n. 10045/2025). La verifica di riscontri documentali alla base del diniego, come nella specie, colloca infatti la vicenda nel paradigma applicativo del "non spettante", per il quale questa Corte reitera sia l'operatività dei termini ordinari di accertamento sia la separata disciplina sanzionatoria, in coerenza con i principi di legalità e tassatività (Cass. n. 18028/2024 e Cass. n. 10045/2025 cit.).

Da ciò consegue che la fattispecie non ricade nell'ambito applicativo dell'art. 27, comma 16, d.l. n. 185/2008, che è norma eccezionale e di stretta interpretazione, destinata – secondo la lettura delle Sezioni Unite – alle sole ipotesi di crediti di fatto inesistenti o fraudolentemente rappresentati, la cui inesistenza non sarebbe percepibile attraverso i



controlli automatizzati. Viceversa, trattandosi nel caso di specie di credito esistente nella sua dimensione fattuale e dichiarativa, ma non spettante per ragioni esterne e documentate, l'attività dell'Ufficio avrebbe dovuto essere esercitata entro i termini ordinari di decadenza. Ciò è in linea con gli orientamenti più recenti e specifici sul punto (Cass. n. 17769/2024 e Cass. n. 24822/2025 cit.).

In tal senso, la Corte territoriale ha correttamente fatto applicazione del principio di diritto delle Sezioni Unite, secondo cui, "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"; principio che la sentenza impugnata richiama letteralmente e coerentemente alla luce degli elementi del caso concreto.

Il ricorso dell'Amministrazione, insistendo nel qualificare come "inesistente" un credito la cui non spettanza dipende esclusivamente da un limite di spesa e la cui insussistenza era documentalmente percepibile, si pone, pertanto, in contrasto con i criteri nomofilattici sopra richiamati.

A soli fini di completezza sistematica, va rilevato che il d.l. 87/2024 è intervenuto a introdurre, per la prima volta in via legislativa, una definizione positiva delle categorie di "credito inesistente" e di "credito non spettante", ora collocate nel d.lgs. n. 74 del 2000. La novella, che si innesta in un più ampio intervento di riordino delle fattispecie sanzionatorie, chiarisce espressamente il contenuto delle due nozioni, tipizzandone i presupposti oggettivi e soggettivi. Tuttavia, come evidenziato da questa Corte, tale intervento ha natura innovativa e non interpretativa, sicché non assume alcuna incidenza sul presente giudizio, regolato dal previgente assetto normativo (Cass. n. 31865/2025, che ricostruisce in modo organico e sequenziale l'evoluzione della disciplina; Cass. n. 931/2026, che esclude la rilevanza della novella ai giudizi pendenti e ai fatti anteriori). Ne consegue che il quadro ermeneutico



applicabile alla fattispecie resta integralmente definito dai principi affermati dalle Sezioni Unite e dalle successive conferme della giurisprudenza di legittimità, senza che il sopravvenire della nuova disciplina possa incidere sulla qualificazione giuridica del credito oggetto di causa.

La decisione impugnata resiste dunque alle censure e deve essere confermata, dovendosi affermare il seguente principio di diritto: *"In tema di crediti d'imposta, il diniego di fruizione fondato sul solo esaurimento delle risorse finanziarie non incide sull'esistenza del credito, che resta tale e, al più, si configura come "non spettante"; ne consegue l'inapplicabilità dell'art. 27, comma 16, d.l. n. 185/2008 e l'operatività dei termini ordinari di accertamento, nonché del regime sanzionatorio previsto per i crediti non spettanti"*.

Le spese sono regolate dalla soccombenza.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso; condanna la ricorrente al pagamento in favore della controricorrente delle spese del giudizio, che liquida in euro 2.400,00, oltre euro 200,00 per esborsi, oltre al 15% per spese forfettarie e gli accessori di legge.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 26/02/2026.

Il Presidente

Lucio Luciotti

