Civile Ord. Sez. 5 Num. 26444 Anno 2026
Presidente: GIUDICEPIETRO ANDREINA
Relatore: SALI MARIA CLARA
Data pubblicazione: 08/10/2026

RISCOSSIONE: recupero credito di imposta – art. 36 bis d.P.R. 600/73 – art. 29 d.l. n. 185/2008.

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

ORDINANZA

sul ricorso iscritto al n. 23168/2019 R.G. proposto da:

AGENZIA DELLE ENTRATE, in persona del Direttore generale *pro tempore* rappresentato e difeso *ex lege* dall'Avvocatura generale dello Stato

– ricorrente –

CONTRO

CREOLA s.r.l. in liquidazione, in persona del legale rapp.te *pro tempore*,

-intimata –

avverso la sentenza n. 98/13/2019 della Commissione tributaria regionale dell'Emilia-Romagna, depositata in data 14.1.2019, non notificata;

udita la relazione svolta dalla Consigliera Maria Clara Sali all'adunanza camerale del 23.9.2026;

FATTI DI CAUSA

1. L'Agenzia delle entrate – Direzione provinciale di Modena notificava alla società Creola s.p.a. in liquidazione (in seguito trasformatasi in Creola s.r.l. in liquidazione) l'atto di recupero n. THHCRT100106/2013, relativo al credito di imposta per investimenti in attività di ricerca industriale e sviluppo precompetitivo, ex art. 1, commi 280-283, L. 296/2006, indebitamente vantato ed opposto in compensazione dalla società contribuente per il periodo di imposta 2011, per un ammontare complessivo di euro 41.431,00, oltre interessi e sanzioni, in difetto dei requisiti alternativi previsti dall'art. 29 del d.l. 185/2008, convertito con

modificazioni in L. 28.1.2009 e dall'art. 2, comma 236, l. 191/2009 e art. 3 del D.M. 28 marzo 2008 n. 76.

2. La C.T.P. di Modena, adita dalla società contribuente, accoglieva il ricorso, ritenendo che il credito di imposta era sorto in epoca in cui non era prevista alcuna limitazione.

3. La CGT di II grado dell'Emilia - Romagna rigettava il gravame dell'Ufficio, affermando, in sintesi, che l'art. 29 del di 185/2008, convertito con la L. 2/2009, con il comma 1, aveva esteso, anche al credito di imposta di cui si tratta, la disciplina sul monitoraggio dei crediti di imposta di cui all'art. 5, commi 1 e 2, di 138/2002, con cui si è previsto un tetto massimo al credito di imposta fruibile da parte delle imprese, di fatto abolendo il credito d'imposta già sorto con la L. 296/2006 per tutti coloro che, pur già avendolo maturato, non fossero rientrati nella capienza finanziaria di cui alla L. 2/2009. Riteneva che siffatto comportamento da parte dell'Amministrazione finanziaria non fosse "costituzionalmente orientato", concretizzando una politica "dei due pesi e delle due misure" non prevista dal nostro ordinamento giuridico, favorendo quelle società che avevano goduto pienamente di tale credito, avendolo utilizzato prima del 2009.

4. Avverso la predetta pronuncia propone tempestivo ricorso l'Agenzia delle Entrate, affidandosi ad un unico motivo.

5. La società CREOLA s.r.l. in liquidazione è rimasta intimata.

6. Per la trattazione della controversia è stata fissata l'adunanza camerale del 23.9.2026.

RAGIONI DELLA DECISIONE

1. Con il primo ed unico motivo – rubricato *« Violazione e/o falsa applicazione dell'art. 1, commi 280°-283°, l. 27 dicembre 2006, n. 296, dell'art. 3 D.M. 28 marzo 2008, n. 76, nonché dell'art. 29 d.l. 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, in l. 28 gennaio 2009, n. 2, e degli artt. 1 e ss. l. n. 212/2000, in relazione all'art. 360, primo comma, n.*

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

3, c.p.c.» - l'Agenzia delle Entrate assume che la sentenza impugnata è errata in diritto, atteso che la *ratio* dell'intervento legislativo del 2009 dovrebbe individuarsi nel contemperamento tra le esigenze (evidenziate dall'introduzione di tetti massimi negli stanziamenti di fondi, *ex* summenzionato art. 29, 2° comma) di contenimento della spesa pubblica, in ossequio ai vincoli eurounitari, e quelle di garanzia, attraverso la previsione di idonee coperture finanziarie, dell'effettiva fruizione del beneficio impositivo di cui alla legge finanziaria per l'anno 2007. Proprio a tale finalità si ispirerebbe l'assoggettamento dell'erogazione del credito di imposta in esame ad un procedimento selettivo *ad hoc*, imperniato su un criterio di poziorità cronologica, fino a concorrenza delle risorse annualmente allocate dal legislatore. In siffatto quadro si inserirebbe, quindi, la "riattivazione" della fruizione del beneficio in analisi disposta dal combinato degli artt. 2, 236° comma l. 23 dicembre 2009, n. 191 (c.d. legge finanziaria per il 2010) e dell'art. unico D.M. 4 marzo 2011. La C.T.R. aveva erroneamente ritenuto che la fattispecie costitutiva del credito di imposta per costi di ricerca e sviluppo consistesse nella effettiva sopportazione dei costi e che la norma successiva avesse illegittimamente ablato con effetto retroattivo un diritto di credito perfetto, senza tener conto della *ratio* della norma di cui al d.l. 185/2008 e della pronuncia della Corte costituzionale n. 149/2017, che aveva respinto la questione di illegittimità costituzionale sollevata da questa Corte di cassazione con l'ordinanza n. 9026/2013. I successivi arresti di legittimità (ord. n. 6631/2019, n. 6823/2019, ord. n. 18660/2018, ord. 14620/2018, ord. n. 4579/2018) avevano ritenuto legittima l'introduzione in via retroattiva di una disciplina di aggravamento dell'iter di riconoscimento del credito di imposta in questione. La società Creola s.r.l. in liquidazione non aveva potuto usufruire del credito a causa dell'oggettiva carenza dei requisiti imposti dalla normativa retroattiva legittimamente applicabile. La stessa società aveva reiteratamente ammesso di non essere risultata

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

aggiudicataria nella procedura di c.d. click day del 6 maggio-5 giugno 2009 per esaurimento dei fondi al momento della presentazione della domanda (pagina 5, righi da 14 a 25 e pag. 6, righi da 1 a 3 del ricorso di primo grado). Egualmente la società non aveva mai contestato, in riferimento all'anno 2011, di essere in difficoltà economica, tale da indurre i propri organi a deliberare, in data 12 aprile 2011, la messa in liquidazione e l'inoltro della domanda di ammissione alla procedura concorsuale di concordato preventivo (pag. 12, righi da 2 a 5 del ricorso di primo grado, all. 2 e controdeduzioni all'appello dell'Agenzia delle Entrate, pag. 6, ultima riga e pag. 7, righi 1-3, all. 6).

1.1. Il motivo è fondato.

1.2. Questa Corte ha più volte chiarito (v. per tutte, Cass. n. 13536/2024) che la Legge Finanziaria 2007 n. 296 del 2006, all'art. 1, commi da 280 a 283 (abrogati per il disposto del d.l. n. 83 del 2012, art. 23, comma 7, convertito con la l. n. 134 del 2012, e del numero 42 del relativo Allegato 1, ma applicabili *ratione temporis* alla fattispecie in esame), aveva attribuito alle imprese - a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2006 e fino alla chiusura del periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2009 - un credito d'imposta, fruibile in compensazione nel modello F24, pari al 10% dei costi sostenuti per attività di ricerca e sviluppo. La legge non fissava alcun tetto globale alla erogazione dei crediti di imposta né prevedeva limiti di copertura del minor gettito fiscale derivante dalla relativa fruizione da parte dei contribuenti; conseguentemente, il singolo contribuente non era tenuto alla presentazione di alcuna istanza preventiva di ammissione al beneficio e poteva fruire del credito con la mera indicazione del credito stesso nella dichiarazione dei redditi. Successivamente, con il d.l. 29/11/2008, n. 185, art. 29, convertito con la l. n. 2 del 2009 (c.d. "decreto anticrisi", adottato nell' intento, enunciato nell'epigrafe, di <<fronteggiare l'eccezionale situazione di crisi internazionale>>, provvedendo, tra l'altro, a <<potenziare

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

le misure fiscali e finanziarie occorrenti per garantire il rispetto degli obiettivi fissati dal programma di stabilità e crescita approvato in sede Europea>>), il legislatore, nel primo comma, estese anche al credito di imposta di cui si tratta la disciplina sul monitoraggio dei crediti di imposta dettata dal d.l. 8/07/2002, n. 138, art. 5, commi 1 e 2, convertito con la l. n. 178 del 2008, e conseguentemente, nel comma 2, introdusse un tetto massimo al credito di imposta fruibile da parte delle imprese, definendo i relativi stanziamenti nel bilancio dello Stato. La procedura di selezione dei crediti, resasi quindi necessaria alla luce di tale sopravvenienza, era prevista nella seconda parte del comma 2, nonché nel comma 3 dell'art. 29. Con tali disposizioni si stabiliva che, a decorrere dall'anno 2009, per la fruizione del credito d'imposta le imprese dovessero inoltrare, a pena di decadenza, entro trenta giorni dalla data di attivazione della procedura di cui al comma 4, per via telematica all'Agenzia delle entrate un apposito formulario, valevole come <<prenotazione dell'accesso alla fruizione del credito d'imposta>>; che poi i formulari venissero acquisiti ed evasi dall'Agenzia delle entrate rispettandone rigorosamente l'ordine cronologico di arrivo; che l'Agenzia delle entrate provvedesse, in via telematica e con procedura automatizzata, a rispondere alle imprese che avevano presentato il formulario, comunicando alle stesse, ove si trattasse di attività già avviate prima del 29 novembre 2008, <<esclusivamente un nulla-osta, ai soli fini della copertura finanziaria>> e, ove invece si trattasse di attività avviate a partire dal 29 novembre 2008, la certificazione dell'avvenuta presentazione del formulario, l'accoglimento della relativa prenotazione nonché, <<nei successivi novanta giorni l'eventuale diniego, in ragione della capienza>>. In effetti, con provvedimento del 21 aprile 2009, il Direttore dell'Agenzia delle entrate stabilì che i formulari per i progetti di investimento in attività di ricerca e sviluppo già avviati alla data del 28 novembre 2008 (il cui modello era stato approvato con precedente decreto dello stesso Direttore dell'Agenzia delle entrate del 24 marzo

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

2009) dovessero essere presentati, a pena di decadenza dal contributo, dalle ore 10:00 del 6 maggio 2009 (c.d. click day) alle ore 24:00 del 5 giugno 2009.

1.3. La legittimità di tale assetto normativo è stata confermata dalla Corte costituzionale che, con sentenza n. 149 del 2017, ha ritenuto: - non fondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 29, comma 1, del d.l. n. 185 del 2008, in riferimento all'art. 3 Cost., per violazione del principio di affidamento del cittadino nella certezza delle situazioni giuridiche, nella parte in cui, nell'introdurre un tetto massimo di stanziamento e una procedura per la selezione dei crediti d'imposta in discussione, non fa salvi i diritti e le aspettative sorti in relazione ad attività di ricerca e sviluppo avviate prima del 29 novembre 2008 (data di entrata in vigore del citato d.l.), evidenziando che la disposizione censurata è inserita nel primo intervento legislativo diretto a fronteggiare la crisi economica internazionale iniziata nel 2008, e - alla luce delle sue finalità e del contesto economico che ne ha visto la genesi - ha una causa normativa adeguata, perché trova giustificazione nei principi, diritti e beni di rilievo costituzionale tutelati dagli artt. 2, 3 e 81 Cost.; essa inoltre non viola i principi di ragionevolezza e proporzionalità, in quanto la retroattiva ablazione dei crediti non ammessi nella selezione si è ridotta di circa la metà per effetto dei successivi interventi normativi che hanno destinato ulteriori stanziamenti ad essi soltanto, con la conseguenza che la posizione dei loro titolari (c.d. creditori <<perdenti>>) è stata incisa non già in maniera assoluta, ma solo in una misura (pari al 5 o al 20 per cento dei costi sostenuti) non decisiva per il complessivo andamento economico delle imprese. Né è senza rilievo che il diritto in questione non sia espressione di una pretesa fondata su un rapporto convenzionale, ma abbia ad oggetto il riconoscimento di un beneficio, per di più di natura fiscale, e quindi maturato in un ambito in cui il tasso di politicità delle scelte legislative è massimo, come riconosciuto dalla stessa giurisprudenza della Corte EDU; -

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

inammissibile la questione di legittimità costituzionale, in riferimento all'art. 3 Cost., dell'art. 29, commi 2, lett. a), e 3, nella parte in cui, anche per i crediti d'imposta relativi a costi sostenuti dalle imprese per attività di ricerca avviate prima del 29 novembre 2008, prevedono una procedura (selettiva) di ammissione al beneficio fiscale basata sul criterio cronologico di ricezione delle domande telematiche dei contribuenti, evidenziando che l'eventuale accoglimento della questione determinerebbe un assetto normativo caratterizzato da iniquità e irragionevolezza.

1.4. Pertanto, successivamente, questa Corte (Cass. 28/02/2018, n. 4579; Cass. 24/02/2020, n. 4848) ha ritenuto che in tema di credito di imposta, la procedura di assegnazione prevista dall'art. 29 del d.l. n. 185 del 2008, relativa alle spese per attività di ricerca e sviluppo di cui all'art. 1, commi da 280 a 283, della l. n. 296 del 2006, nella parte in cui si applica anche ai crediti maturati e non fruiti prima dell'entrata in vigore del d.l. n. 185 del 2008 – come nel caso di specie -, non viola il legittimo affidamento del contribuente, in quanto, come evidenziato da Corte Cost. n. 149 del 2017, la retroattività di tale normativa non è irrazionale e costituisce una misura proporzionata e giustificata dall'esigenza di salvaguardare le finanze statali. Le citate disposizioni non prevedono quindi una differenza, ai fini della necessità di presentare il formulario, tra attività iniziate e concluse prima dell'entrata in vigore (28 novembre 2008) e attività iniziate prima e non ancora concluse o attività iniziate dopo tale data, ma danno rilevanza esclusivamente alla fruizione del beneficio, che sia avvenuta prima o dopo la data dell'1 gennaio 2009, restando esclusa da tale procedura solo l'ipotesi del beneficio di cui a tale data si sia già stato fruito.

2. La C.T.R. non si è uniformata ai principi sopra illustrati, incorrendo nel vizio denunciato.

3. Per quanto osservato, in accoglimento del ricorso, la sentenza deve essere cassata e la causa rinviata alla Corte di giustizia di secondo grado

Corte di Cassazione - copia non ufficiale

dell’Emilia-Romagna, in diversa composizione, per un nuovo esame, oltre che per liquidare le spese del giudizio di legittimità.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso; cassa la sentenza impugnata e rinvia alla Corte di giustizia di secondo grado dell’Emilia-Romagna, in diversa composizione per un nuovo esame, oltre che per liquidare le spese del giudizio di legittimità.

Così deciso in Roma, nella camera di consiglio del 23.9.2026.

La Presidente

(Andreina Giudicepietro)

Corte di Cassazione - copia non ufficiale