

## Giurisprudenza

# Il bonus “ricerca scientifica” o è in dichiarazione o niente

14 Maggio 2018

Non è possibile integrare, correggere o operare modifiche quando l'errore riguarda una manifestazione di volontà del contribuente. Sono paletti fissati dalle disposizioni normative

Thumbnail  
Image not found or type unknown

Il principio della generale e illimitata emendabilità della dichiarazione fiscale incontra il limite delle dichiarazioni destinate a rimanere irretrattabili per il sopravvenire di decadenze, come nell'ipotesi prevista nel Dm 275/1998, il quale, all'articolo 6, stabilisce che il credito di imposta (per incentivi alla ricerca scientifica) è indicato, a pena di decadenza, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo nel corso del quale il beneficio è concesso.

Con questa motivazione la Cassazione, con ordinanza 10029 del 24 aprile scorso, ha rigettato il ricorso di una società.

## L'iter processuale

La vicenda parte da un controllo automatizzato con cui l'Agenzia delle entrate disconosceva, a una srl, il credito di imposta per incentivi alla ricerca scientifica, a causa della mancata compilazione del quadro RU del modello Unico 2003, relativo all'anno 2002.

La Ctp di Torino accoglieva il ricorso annullando la cartella impugnata; la pronuncia veniva ribaltata in sede d'appello. Di qui il ricorso per cassazione, con cui la società denunciava violazione e falsa applicazione degli articoli 6, comma 4, legge 212/2000; 5 del Dm 275/1998 e 14, Dm 593/2000, nonché vizio di motivazione.

Secondo la ricorrente la Ctr aveva violato la gerarchia delle fonti facendo prevalere sullo Statuto dei contribuenti la norma regolamentare di cui al Dm 275/1998, che prevede la decadenza dal credito di imposta qualora esso non sia indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo nel quale il beneficio è concesso.

Nel rigettare il ricorso, la Cassazione ricorda l'orientamento maggioritario della giurisprudenza di legittimità, secondo cui l'articolo 6, comma 1, del Dm 275/1998, recante "*regolamento di disciplina delle modalità di concessione degli incentivi per la ricerca scientifica, ai sensi dell'articolo 5 della legge 27 dicembre 1997 n. 449*", prevede espressamente la comminatoria della sanzione di decadenza dall'incentivo fiscale in caso di mancata indicazione del credito di imposta nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo nel corso del quale il beneficio è concesso.

Il ricorso allo specifico istituto della decadenza implica la perentorietà del termine presidiato da tale sanzione, con conseguente estinzione del diritto sulla base del dato oggettivo del mancato esercizio del diritto stesso entro il lasso temporale stabilito, indipendentemente da ogni considerazione circa le situazioni soggettive del contribuente incorso nella decadenza, come si desume dalla regola secondo cui la decadenza può essere impedita soltanto dal compimento dell'atto previsto dalla legge (*cf* Cassazione 19868/2012 e 27302/2016).

Infine la Corte ricorda un limite al principio della generale emendabilità della dichiarazione rappresentato da quelle indicazioni che costituiscono manifestazione di volontà: in tema di incentivi fiscali per la ricerca scientifica, l'indicazione del credito d'imposta, di cui all'articolo 5 della legge 449/1997, che deve essere effettuata, a pena di decadenza, ai sensi dell'articolo 6 del Dm 275/1998, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale il beneficio è concesso, integra un atto negoziale, in quanto diretto a manifestare la volontà di avvalersi del beneficio fiscale in ragione dell'affermazione della rispondenza dell'attività svolta alle finalità perseguite dal legislatore. Sicché, il contribuente che abbia omissso tale indicazione non può invocare il principio di generale emendabilità della dichiarazione fiscale, che opera solo in caso di mera esternazione di scienza e non consente, in ogni caso, di superare il limite delle dichiarazioni destinate a rimanere irretrattabili per il sopravvenire delle decadenze previste dalla legge (*cf* Cassazione 30172/2017).

L'indicazione nel quadro RU della dichiarazione annuale del credito di imposta in questione è, difatti, atto negoziale e non di scienza, in quanto è volta a mutare la base imponibile, e contestualmente a inserirvi il credito di imposta. Il contribuente al quale sia stato concesso il beneficio può decidere di usufruirne, o no; ma, per farlo, deve esprimere la propria volontà all'interno della dichiarazione dei redditi, mediante la compilazione del quadro appositamente predisposto dall'Amministrazione (*cf* Cassazione 1427/2013).

E le manifestazioni di volontà aventi valore negoziale sono irretrattabili anche in caso di errore, salvo che il contribuente non ne dimostri, secondo la disciplina generale dei vizi della volontà di cui

agli articoli 1427 e successivi, cc, l'essenzialità e obiettiva riconoscibilità da parte dell'Amministrazione finanziaria (*cf*r Cassazione 20208/2015).

Sul punto esiste anche un orientamento minoritario, non condiviso dalla pronuncia in commento secondo cui, in tema di incentivi fiscali per la ricerca scientifica, l'omessa indicazione del credito di imposta in dichiarazione costituisce una mera "decadenza formale", che non preclude al contribuente la possibilità di opporre in sede contenziosa la effettiva esistenza del diritto di credito ancorché decaduto (*cf*r Cassazione 26550/2016).

Ciò contrasta, infatti, con il principio affermato dalle sezioni unite (*cf*r Cassazione 13378/2016) secondo cui il contribuente, indipendentemente dalle modalità e termini di cui alla dichiarazione integrativa, prevista dall'articolo 2 del Dpr 322/1998 e dall'istanza di rimborso di cui all'articolo 38 del Dpr 602/1973, in sede contenziosa, può sempre opporsi alla maggiore pretesa tributaria, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione, incidenti sull'obbligazione tributaria; ciò purché non vi sia la sopravvenienza di cause di decadenza previste da specifiche disposizioni normative, aventi l'effetto di rendere irretrattabile la dichiarazione.

### **Ulteriori osservazioni**

Secondo la suprema Corte, la dichiarazione dei redditi è, in linea di principio, un atto emendabile e ritrattabile, in quanto non ha natura di atto negoziale e dispositivo, ma reca una mera esternazione di scienza e di giudizio e, in quanto tale, è modificabile a seguito dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti e costituisce un momento dell'iter procedimentale volto all'accertamento dell'obbligazione tributaria (*cf*r Cassazione 13378/2016, ma prima ancora 18757/2014).

Tale facoltà di modifica, tuttavia, non è assoluta, in quanto non è comunque consentito al contribuente di revocare e sostituire totalmente la precedente dichiarazione, ma quest'ultimo può effettuare una modifica solo nell'ambito circoscritto dell'indicazione dei dati reddituali, sia in positivo che in negativo, laddove abbia riscontrato degli errori materiali (è il caso degli errori di calcolo o di errate liquidazioni degli importi), o formali (è il caso degli errori inerenti l'esatta individuazione della voce del modello da compilare nella quale indicare il dato reddituale). Il giudice di legittimità ha, quindi, posto dei precisi limiti all'emendabilità delle dichiarazioni, argomentando che non è possibile apporre delle modifiche quando l'errore riguarda una "manifestazione di autonomia negoziale del soggetto".

Nel caso in cui, quindi, il legislatore subordina, ad esempio, la cessione di un beneficio fiscale ad una precisa manifestazione di volontà del contribuente, da compiersi direttamente nella

dichiarazione attraverso la compilazione di un modulo predisposto dall'Erario, la Suprema Corte ha precisato che dichiarazione assume per quella parte il valore di atto negoziale e, come tale, irretrattabile anche allorquando essa sia stata determinata da un errore. In particolare la Corte di Cassazione ha stabilito che "tale opzione integra esercizio di un potere discrezionale di scelta nell'*an* e nel *quando* riconducibile ad una tipica manifestazione di autonomia negoziale del soggetto che è diretta ad incidere sulla obbligazione tributaria e sul conseguente effetto vincolante di assoggettamento all'imposta al principio della generale e illimitata emendabilità della dichiarazione fiscale incontra il limite delle dichiarazioni destinate a rimanere irretrattabili per il sopravvenire di decadenze, come nell'ipotesi prevista nel Dm 275/1998, il quale, all'articolo 6, stabilisce che il credito di imposta (per incentivi alla ricerca scientifica) è indicato, a pena di decadenza, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo nel corso del quale il beneficio è concesso.

Con questa motivazione la Cassazione, con ordinanza 10029 del 24 aprile scorso, ha rigettato il ricorso di una società.

### **L'iter processuale**

La vicenda parte da un controllo automatizzato con cui l'Agenzia delle entrate disconosceva, a una srl, il credito di imposta per incentivi alla ricerca scientifica, a causa della mancata compilazione del quadro RU del modello Unico 2003, relativo all'anno 2002.

La Ctp di Torino accoglieva il ricorso annullando la cartella impugnata; la pronuncia veniva ribaltata in sede d'appello. Di qui il ricorso per cassazione, con cui la società denunciava violazione e falsa applicazione degli articoli 6, comma 4, legge 212/2000; 5 del Dm 275/1998 e 14, Dm 593/2000, nonché vizio di motivazione.

Secondo la ricorrente la Ctr aveva violato la gerarchia delle fonti facendo prevalere sullo Statuto dei contribuenti la norma regolamentare di cui al Dm 275/1998, che prevede la decadenza dal credito di imposta qualora esso non sia indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo nel quale il beneficio è concesso.

Nel rigettare il ricorso, la Cassazione ricorda l'orientamento maggioritario della giurisprudenza di legittimità, secondo cui l'articolo 6, comma 1, del Dm 275/1998, recante "*regolamento di disciplina delle modalità di concessione degli incentivi per la ricerca scientifica, ai sensi dell'articolo 5 della legge 27 dicembre 1997 n. 449*", prevede espressamente la comminatoria della sanzione di decadenza dall'incentivo fiscale in caso di mancata indicazione del credito di imposta nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo nel corso del quale il beneficio è concesso.

Il ricorso allo specifico istituto della decadenza implica la perentorietà del termine presidiato da tale sanzione, con conseguente estinzione del diritto sulla base del dato oggettivo del mancato

esercizio del diritto stesso entro il lasso temporale stabilito, indipendentemente da ogni considerazione circa le situazioni soggettive del contribuente incorso nella decadenza, come si desume dalla regola secondo cui la decadenza può essere impedita soltanto dal compimento dell'atto previsto dalla legge (*cf* Cassazione 19868/2012 e 27302/2016).

Infine la Corte ricorda un limite al principio della generale emendabilità della dichiarazione rappresentato da quelle indicazioni che costituiscono manifestazione di volontà: in tema di incentivi fiscali per la ricerca scientifica, l'indicazione del credito d'imposta, di cui all'articolo 5 della legge 449/1997, che deve essere effettuata, a pena di decadenza, ai sensi dell'articolo 6 del Dm 275/1998, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale il beneficio è concesso, integra un atto negoziale, in quanto diretto a manifestare la volontà di avvalersi del beneficio fiscale in ragione dell'affermazione della rispondenza dell'attività svolta alle finalità perseguite dal legislatore. Sicché, il contribuente che abbia omissso tale indicazione non può invocare il principio di generale emendabilità della dichiarazione fiscale, che opera solo in caso di mera esternazione di scienza e non consente, in ogni caso, di superare il limite delle dichiarazioni destinate a rimanere irretrattabili per il sopravvenire delle scadenze previste dalla legge (*cf* Cassazione 30172/2017).

L'indicazione nel quadro RU della dichiarazione annuale del credito di imposta in questione è, difatti, atto negoziale e non di scienza, in quanto è volta a mutare la base imponibile, e contestualmente a inserirvi il credito di imposta. Il contribuente al quale sia stato concesso il beneficio può decidere di usufruirne, o no; ma, per farlo, deve esprimere la propria volontà all'interno della dichiarazione dei redditi, mediante la compilazione del quadro appositamente predisposto dall'Amministrazione (*cf* Cassazione 1427/2013).

E le manifestazioni di volontà aventi valore negoziale sono irretrattabili anche in caso di errore, salvo che il contribuente non ne dimostri, secondo la disciplina generale dei vizi della volontà di cui agli articoli 1427 e successivi, cc, l'essenzialità e obiettiva riconoscibilità da parte dell'Amministrazione finanziaria (*cf* Cassazione 20208/2015).

Sul punto esiste anche un orientamento minoritario, non condiviso dalla pronuncia in commento secondo cui, in tema di incentivi fiscali per la ricerca scientifica, l'omessa indicazione del credito di imposta in dichiarazione costituisce una mera "decadenza formale", che non preclude al contribuente la possibilità di opporre in sede contenziosa la effettiva esistenza del diritto di credito ancorché decaduto (*cf* Cassazione 26550/2016).

Ciò contrasta, infatti, con il principio affermato dalle sezioni unite (*cf* Cassazione 13378/2016) secondo cui il contribuente, indipendentemente dalle modalità e termini di cui alla dichiarazione

integrativa, prevista dall'articolo 2 del Dpr 322/1998 e dall'istanza di rimborso di cui all'articolo 38 del Dpr 602/1973, in sede contenziosa, può sempre opporsi alla maggiore pretesa tributaria, allegando errori, di fatto o di diritto, commessi nella redazione della dichiarazione, incidenti sull'obbligazione tributaria; ciò purché non vi sia la sopravvenienza di cause di decadenza previste da specifiche disposizioni normative, aventi l'effetto di rendere irretrattabile la dichiarazione.

### **Ulteriori osservazioni**

Secondo la suprema Corte, la dichiarazione dei redditi è, in linea di principio, un atto emendabile e ritrattabile, in quanto non ha natura di atto negoziale e dispositivo, ma reca una mera esternazione di scienza e di giudizio e, in quanto tale, è modificabile a seguito dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti e costituisce un momento dell'iter procedimentale volto all'accertamento dell'obbligazione tributaria (cfr Cassazione 13378/2016, ma prima ancora 18757/2014).

Tale facoltà di modifica, tuttavia, non è assoluta, in quanto non è comunque consentito al contribuente di revocare e sostituire totalmente la precedente dichiarazione, ma quest'ultimo può effettuare una modifica solo nell'ambito circoscritto dell'indicazione dei dati reddituali, sia in positivo che in negativo, laddove abbia riscontrato degli errori materiali (è il caso degli errori di calcolo o di errate liquidazioni degli importi), o formali (è il caso degli errori inerenti l'esatta individuazione della voce del modello da compilare nella quale indicare il dato reddituale). Il giudice di legittimità ha, quindi, posto dei precisi limiti all'emendabilità delle dichiarazioni, argomentando che non è possibile apporre delle modifiche quando l'errore riguarda una "manifestazione di autonomia negoziale del soggetto".

Nel caso in cui, quindi, il legislatore subordina, ad esempio, la cessione di un beneficio fiscale ad una precisa manifestazione di volontà del contribuente, da compiersi direttamente nella dichiarazione attraverso la compilazione di un modulo predisposto dall'Erario, la suprema Corte ha precisato che dichiarazione assume per quella parte il valore di atto negoziale e, come tale, irretrattabile anche allorquando essa sia stata determinata da un errore. In particolare la Corte di cassazione ha stabilito che "tale opzione integra esercizio di un potere discrezionale di scelta nell'an e nel quando riconducibile a una tipica manifestazione di autonomia negoziale del soggetto che è diretta a incidere sull'obbligazione tributaria e sul conseguente effetto vincolante di assoggettamento all'imposta" (cfr Cassazione, 18757/2014).

di

**Francesco Brandi**