



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di SALERNO Sezione 1, riunita in udienza il [REDACTED]
alle ore 10:00 con la seguente composizione collegiale:

[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]

in data 24/04/2023 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

[REDACTED]

proposto da

[REDACTED]

Difeso da

Fabio Caiazzo - [REDACTED]

Sabato Caiazzo - [REDACTED]

Rappresentato da Antonio Maria Zinno - [REDACTED]

ed elettivamente domiciliato presso fabio.caiazzo@pecavvocatinola.it

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Salerno

elettivamente domiciliato presso dp.salerno@pce.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. [REDACTED]
- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. [REDACTED]

a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti:

Ricorrente: come infra riportate nello svolgimento del processo

Resistente: come infra riportate nello svolgimento del processo

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso tempestivamente notificato all' Agenzia delle Entrate con istanza di sospensione cautelare e successivamente depositato presso questa Corte di Giustizia Tributaria in data [REDACTED] [REDACTED] rappresentata e difesa come da procura in atti, proponeva opposizione avverso l'atto n. [REDACTED] (ricorrente incorporante per fusione [REDACTED]) relativo a recupero credito di imposta pari ad € [REDACTED] oltre sanzioni e interessi.

La ricorrente eccepiva: il difetto di motivazione per violazione del principio di legalità in quanto l'ADE aveva posto a recupero il credito senza un preventivo parere del MISE, a cui spettava la competenza in merito ai progetti di ricerca; l'eccesso di potere per aver assunta una decisione del tutto arbitraria vista l'assenza del parere MISE; la decadenza della pretesa per credito non spettante. Indi, la ricorrente chiedeva l'annullamento dell'atto con vittoria di spese previa sospensione cautelare e pubblica udienza.

In data 17 febbraio 2023, si costituiva l' Agenzia delle Entrate in persona del direttore pro-tempore, controdeducendo a tutte le doglianze della contribuente. Indi, l'opponente chiedeva il rigetto del ricorso e la condanna alle spese di giudizio.

In data 20 febbraio 2023 la Corte accoglieva l'istanza di sospensione cautelare.

Veniva fissata per la trattazione l'udienza del 24.02.2023, della quale veniva dato regolare avviso.

La C.G.T. di primo grado di Salerno all'esito dell'udienza, decideva in merito.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Questa Corte di Giustizia Tributaria, ritiene che il ricorso sia fondato e merita accoglimento, in quanto gli aspetti di carattere tecnico che caratterizzano la valutazione in ordine alla possibilità di qualificare il progetto come attività di ricerca e sviluppo, il Collegio rileva che impropriamente l'Ufficio ha adottato le proprie determinazioni prescindendo dal parere del MISE e ponendosi autonomamente in contrasto, visto che siamo in considerazione dell'elevato tasso di tecnicismo che caratterizza le valutazioni in ordine alla ammissibilità del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo. La richiesta di un parere preventivo, tra l'altro, è avvalorata anche da una circolare della stessa Agenzia delle Entrate, che, al capitolo 8 in tema di controlli, recita: << ... ai fini della corretta fruizione del credito di imposta, l'Agenzia delle entrate, nell'ambito dell'attività di controllo, verifica la sussistenza delle condizioni richieste dalla disciplina agevolativa, nonché l'ammissibilità delle attività e dei costi sulla base dei quali è stato determinato il

credito di imposta. Nel caso in cui si rendano necessarie “valutazioni di carattere tecnico” in ordine all'ammissibilità di specifiche attività ovvero alla pertinenza e congruità dei costi sostenuti, il comma 2 dell'articolo 8 del decreto attuativo attribuisce all'Agenzia delle Entrate la facoltà di richiedere al Ministero dello sviluppo economico di esprimere il proprio parere>> (Direzione Centrale Normativa, nel contesto della Circolare n. 5/E del 16 marzo 2016).

Si ritiene, quindi, che a fronte di problematiche tecniche di grande complessità l'Agenzia delle Entrate non può rivendicare dirette conoscenze di natura tecnico-scientifica tali da consentire una congrua valutazione circa la rispondenza delle attività di ricerca e sviluppo ai parametri normativamente previsti per la fruizione del credito d'imposta, oltre alle pur articolate motivazioni espresse nell'atto impositivo, in mancanza di un parere tecnico emesso dall'organo a ciò preposto (il MISE), si pongono di fatto sullo stesso piano delle altrettanto articolate deduzioni difensive e, quindi, appaiono intrinsecamente insufficienti a legittimare la pretesa impositiva. A tali argomentazioni possono senz'altro affiancarsi a quelle svolte dalla giurisprudenza di merito citata dalla ricorrente (CTP Ancona, Sez. II, Sent., 11/08/2021, n. 392), che è pervenuta alle medesime conclusioni evocando la figura dell'eccesso di potere nell'attività svolta dall'Amministrazione finanziaria in una materia, quale è quella che caratterizza la presente controversia, in cui appare particolarmente incisivo il ruolo svolto dal Ministero dello Sviluppo Economico nella predisposizione delle “disposizioni applicative necessarie” nonché delle “modalità di verifica e controllo dell'effettività delle spese sostenute” e delle “cause di decadenza e revoca del beneficio”, con conseguente illegittimità di atti impositivi che scaturiscano dell'esercizio di una discrezionalità tecnica non fondata sul parere degli organi tecnici a ciò preposti.

L'attività R&S si sostanzia in un complesso di azioni tese alla risoluzione di problematiche tecnico-scientifiche non affrontabili con le conoscenze del momento e capaci pertanto di generare un passo migliorativo rispetto allo stato dell'arte ed un incremento dello stock di saperi a disposizione della comunità. Per raggiungere tale obiettivo, la ricerca e sviluppo può declinarsi nelle seguenti tre tipologie di attività: ricerca di base, ricerca applicata e sviluppo sperimentale. Le caratteristiche salienti dell'innovazione sono la novità, ossia che il prodotto, il processo o il servizio devono essere nuovi o migliorati, e l'implementazione che prevede l'introduzione del prodotto innovativo nel mercato o l'utilizzo del processo nella azienda. Al fine di una corretta fruizione del credito d'imposta è pertanto fondamentale inquadrare il grado di significatività dell'innovazione apportata e della relativa distinzione con le attività di routine o di normale sviluppo di prodotto e con le ordinarie attività dell'impresa.

L'Agenzia delle Entrate contesta la legittimità dell'utilizzo del beneficio fiscale in esame in virtù dell'elemento della novità; il tutto senza ricorrere al parere tecnico del MISE in base al quale, nel caso in cui durante le attività di verifica effettuate dall'Agenzia delle Entrate, “si rendano necessarie valutazioni di carattere tecnico in ordine all'ammissibilità di specifiche attività ovvero alla pertinenza e congruità dei costi sostenuti, la predetta Agenzia può richiedere al Ministero dello sviluppo economico di esprimere il proprio parere” (art. 8 secondo comma D.M. 27.5.2015). Il tenore letterale della norma sembrerebbe limitare la discrezionalità tecnica dell'Agenzia delle Entrate la quale non può esercitarla autonomamente senza ottenere il parere necessario degli organi tecnici. Nei confronti del recente filone accertativo dell'Agenzia si è anche mossa la prima giurisprudenza di merito. Anzitutto si segnala la sentenza n. 365/3/2021 della CTP di Vicenza in cui i giudici, riscontrando l'assenza di un adeguato rigore tecnico da parte dell'ente, hanno posto un ostacolo all'azione di recupero del credito in quanto riconducibile ad un “eccesso di potere dell'Ufficio”, il quale “avrebbe dovuto acquisire autonomamente un preliminare parere tecnico da parte del competente Ministero dello Sviluppo Economico”. Lungo la stessa linea si pongono altre Commissioni di Provinciali (La Spezia n. 276/2022, Bologna 549/2022, Aosta 46/2021) le quali, partendo dal presupposto che la fruizione del beneficio fiscale è subordinata al riscontro di presupposti quasi sempre di natura tecnologica e di rilevante complessità, statuiscano che l'Agenzia delle Entrate non presenta adeguate competenze tecniche e rimarcano il fatto che “l'iniziativa del Ministero dello Sviluppo Economico, in materia che competerebbe quanto meno in misura paritaria rispetto al ministero dell'Economia e delle Finanze, non sussiste (nei casi esaminati) e il decreto ministeriale è stato emanato da quest'ultimo Ministero “di concerto” con il Ministero dello Sviluppo Economico”. Quanto premesso

determina pertanto un chiaro sbilanciamento a favore dei poteri dell'Agenzia delle Entrate in una materia in cui, per motivi oggettivi, il profilo tecnologico è prevalente e spesso complesso.

Si ritiene altresì di condividere l'assunto con cui è stato sancito che ai fini della corretta fruizione del credito ricerca e sviluppo, l'innovazione relativa all'investimento può consistere anche nell'adozione di conoscenze e capacità esistenti che comunque apportano una novità per l'impresa. Non deve, quindi, necessariamente trattarsi della creazione di nuove conoscenze nel settore di appartenenza. In tal senso la Cassazione tributaria ha inoltre evidenziato, che soltanto nel 2019 l'Erario ha ristretto i parametri della concessione del credito applicando il Manuale di Frascati (è un documento che stabilisce la metodologia per raccogliere e utilizzare dati sulla ricerca e sviluppo nei paesi membri dell'OCSE), il quale, nell'ambito di un processo di innovazione, non considera tecniche o conoscenze già note e disponibili in un determinato comparto scientifico e tecnologico.

Ad avviso del Collegio, è necessario anche fare la distinzione tra credito non spettante e credito inesistente fonte di contestazione e di sequele alquanto differenziate sul piano sanzionatorio. In proposito, la Corte rileva come il dettato normativo dell'articolo 13, comma 5, D. Lgs. 471/1997 individua due elementi, entrambi indispensabili, per qualificare un credito come inesistente: 1) mancanza del presupposto costitutivo del credito, con ciò intendendosi che la situazione giuridica creditoria non emerge dai dati contabili, patrimoniali o finanziari del contribuente; 2) inesistenza del credito non riscontrabile mediante controlli automatizzati o formali dei dati in anagrafe tributaria, ai sensi degli articoli 36-bis, 36-ter D.P.R. 600/1973 e 54-bis D.P.R. 633/1972. Nelle sentenze 34444 e 34445 depositate il 16.11.2021 nonché nella più recente 7615 depositata il 03.03.2022, la Suprema Corte interpreta la definizione di credito inesistente ravvisando, a contrario, in mancanza di anche solo uno dei suddetti requisiti, un credito esistente ma non spettante: "in sintesi, per poter qualificare un credito come inesistente è necessario che lo stesso sia ancorato ad una situazione non reale o non vera", "ossia priva di elementi giustificativi fenomenicamente apprezzabili, se non anche con connotazioni di frodolenzia". Secondo la Corte di Cassazione dunque l'emersione della non spettanza del credito d'imposta attraverso il confronto tra i dati esposti in dichiarazione e i documenti esibiti dal contribuente, è fattispecie da inquadrarsi nell'ambito del credito non spettante. Al contrario, qualora la sussistenza del credito d'imposta risulti comprovata esclusivamente da documentazione falsa, il credito è inesistente in quanto non reale, indipendentemente dall'esposizione in dichiarazione. Nella sentenza 7615/2022 la Corte di Cassazione si è spinta ad analizzare la dicotomia credito inesistente/non spettante anche sul piano dell'elemento soggettivo con effetti antitetici in termini di onere probatorio: l'inesistenza del credito è "salvo prova contraria, un indice rivelatore della coscienza e volontà del contribuente" di creare artificialmente un credito d'imposta per compensare i debiti; la non spettanza del credito esistente invece comporta la necessità di dimostrare la consapevolezza del contribuente circa la sua non compensabilità. È da porre in evidenza che la società non ha adottato alcun comportamento omissivo o ostruzionistico in grado di rendere difficile, per l'Ufficio, intercettare l'utilizzo del credito d'imposta in oggetto poiché, dal punto di vista formale e sostanziale, la società ha rispettato gli adempimenti alla stessa imposti dalla normativa che disciplina il credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo.

Pertanto, non può sottacersi come la società abbia prodotto copiose documentazioni descrittive dell'attività intrapresa nel particolare campo applicativo, mentre valutazioni di simile tipologia non sono parimenti riscontrate nelle posizioni dell'Agenzia che ha provveduto a elaborare direttamente, unicamente attraverso il proprio organico, il contesto qui oggetto di contenzioso, giungendo a conclusioni, anche di merito, che non provano adeguatamente i fatti contestati.

Deve esser citato il recente filone giurisprudenziale secondo il quale l'Amministrazione finanziaria, prima di procedere all'emissione dell'atto di recupero, per il disconoscimento del credito di imposta relativo alle spese di ricerca e sviluppo, deve chiedere il parere del MISE. Una recente ed ulteriore sentenza è quella della Commissione Tributaria Provinciale di Roma del 18 maggio 2022, n. 5918. Tuttavia, nello stesso senso si è espressa anche la Commissione Tributaria Provinciale di Napoli il 2 maggio scorso con la decisione n. 4988/30/22. Secondo la pronuncia dei giudici partenopei si tratta di una materia in cui appare

particolarmente incisivo il ruolo svolto dal Ministero dello Sviluppo economico nella predisposizione delle “disposizioni applicative necessarie” nonché delle “modalità di verifica e controllo dell’effettività delle spese sostenute” e delle “cause di decadenza e revoca del beneficio” (CTP Bologna sent. 549/2022).

Quindi, il riscontrato difetto di motivazione nell’ipotesi su indicata, induce a condurre all’astratta dichiarazione di nullità della medesima, allorché la stessa sia stata impugnata dalla contribuente, la quale specificamente ha provato quale sia stato in concreto il pregiudizio che il vizio dell’atto abbia determinato al suo diritto di difesa. L’accoglimento per mancanza di motivazione, induce la Corte a non trattare gli altri motivi del ricorso.

Rilevata la complessità interpretativa della vicenda contenziosa, compensa le spese di giudizio.

P.Q.M.

- a) accoglie il ricorso per l’effetto annulla l’atto impugnato;
- b) compensa le spese.

Così deciso in Salerno, il 24.04.2023

Il Relatore

████████████████████

Il Presidente

████████████████████