



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di MILANO Sezione 3, riunita in udienza il 11/03/2024 alle ore 09:30 con la seguente composizione collegiale:

VICUNA VEZIO, Presidente

CONCONI LUCIANO, Relatore

FARANDA PIETRO VINCENZO, Giudice

in data 11/03/2024 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 4619/2023 depositato il 04/12/2023

proposto da

[REDACTED]

Difeso da

Alessandra Amatucci - MTCLSN77P49H769Z

ed elettivamente domiciliato presso avv.alessandraamatucci@pec.giuffre.it

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale I Di Milano

elettivamente domiciliato presso dp.1milano@pce.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- ATTO DI RECUPER [REDACTED] CREDITI IMPOSTA

a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti:

Conclusioni dee Ricorrente

Chiede a codesta Corte di Giustizia Tributaria, contrariis reiectius; disattesa ogni altra contraria domanda,

eccezione o istanza; voglia così decidere:

- in via preliminare, non contesta il mancato versamento saldo Ires di euro 7.041,00;
- in via principale, dichiarare non dovuta la restante ripresa, per le ragioni esposte nel ricorso;
- in subordine, la non debenza delle sanzioni, per le ragioni esposte nel ricorso;
- con vittoria delle spese del giudizio.

Conclusioni del Resistente

Chiede a codesta Corte di Giustizia Tributaria, respinte ogni contraria, istanza, deduzione, eccezione o domanda; voglia così giudicare:

- in via principale e nel merito, respingere il ricorso perchè infondato e -per conseguenza- confermare la piena legittimità del recupero del credito di imposta;
- con vittoria delle spese del giudizio.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso presentato nei termini di legge, [REDACTED] impugna l'atto n. T [REDACTED] emesso dall'Agenzia delle Entrate D.P.I di Milano, inerente il recupero del credito di imposta ricerca e sviluppo (R&S), utilizzato in compensazione dalla Contribuente nell'anno 2016, per euro 65.000,08; oltre sanzione (art. 13, comma 5, del D.lgs. n. 471/1997), nella misura minima del 100% del credito; per complessivi euro 130.000,17 oltre interessi.

FATTO L'articolo 3 del DL n. 145/2013, convertito con modificazioni dalla L. n. 9/2014, prevede il riconoscimento di un credito d'imposta "nella misura del 25 per cento, elevata al 50 per cento nei casi indicati al comma 6-bis, delle spese sostenute in eccedenza rispetto alla media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015", a tutte le imprese indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano nonché dal regime contabile adottato, che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2019". La Contribuente esponeva, nel quadro RU della dichiarazione presentata per l'anno 2015, un credito ricerca e sviluppo spettante nel periodo di euro 65.000,00, indicandolo come importo utilizzato in compensazione nel quadro RU della dichiarazione presentata per l'anno 2016. Tale credito veniva utilizzato in compensazione nel 2016 con modelli F24 dell'importo complessivo di euro 65.000,08. Dovendo procedere al controllo della compensazione, l'Ufficio, in data 01/09/2021, notificava alla Contribuente apposito questionario n. Q01362/2021, con richiesta di fornire la documentazione indicata nelle pagine 5 e 6 dell'atto di recupero, comprovante il rispetto di tutte le condizioni prescritte dalla normativa e dalla prassi vigenti in materia per poter accedere al beneficio.

La Contribuente non forniva alcun riscontro. L'Ufficio, non potendo ritenere esistente il credito d'imposta utilizzato in compensazione, emetteva l'atto di recupero previsto dall'articolo 1, comma 421, della Legge n. 311/2004 per la riscossione dei crediti indebitamente utilizzati in tutto o in parte anche in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del D.lgs. n. 241/1997, nonché delle sanzioni e degli interessi. Nell'emanazione dell'atto, l'Ufficio beneficiava del termine previsto dall'articolo 27, comma 16, del DL n. 185/2008, il quale consente che l'atto di recupero di cui all'articolo 1, comma 421, della Legge n. 311/2004, emesso per la riscossione di crediti inesistenti utilizzati in compensazione, possa essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo. La Contribuente presentava istanza di autotutela, producendo i documenti precedentemente richiesti dall'Ufficio con i questionari.

L'Ufficio, esaminata la documentazione prodotta dalla Contribuente, addiveniva alla conclusione che l'attività non rispettasse i requisiti richiesti per accedere all'agevolazione prevista dall'articolo 3 del DL n. 145/2013, non rinvenendosi né il requisito della novità né il requisito del rischio di insuccesso tecnico, necessari per qualificare un'attività come di ricerca e sviluppo. L'Ufficio rigettava, pertanto, l'istanza, confermando l'atto di recupero. La Contribuente proponeva ricorso, impugnando l'atto di recupero e il diniego, sostenendo l'esistenza del credito d'imposta, la decadenza dell'Ufficio dal potere di accertamento e l'incompetenza tecnica di quest'ultimo in merito al controllo.

L'Ufficio, si costituiva in giudizio contestando il ricorso per i seguenti motivi.

1. Con il ricorso, la Contribuente impugna l'atto di recupero e il successivo diniego di autotutela. L'Ufficio eccepisce l'inammissibilità del ricorso avverso il diniego di autotutela, in quanto atto non rientrante tra quelli elencati nell'articolo 19 del D.lgs. n. 546/1992 e, quindi, non impugnabile; al più solo per motivi di illegittimità del rifiuto di interessi generali (cfr. Cass. sent. 20200/2000 e Corte Cost. sent. 181/2017).

2. Sull'asserita esistenza del credito e sulla presunta decadenza dal potere di accertamento La contribuente sostiene che il credito R&S non possa essere definito inesistente, in quanto l'attuale contesto normativo, (artt. 27 DL n. 158/2015 e 13 D.lgs. n. 471/1997), consente di qualificare il credito inesistente solo al coesistere di due condizioni:

A) quando manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile attraverso le procedure di controllo automatizzato della dichiarazione. Trattandosi non di credito inesistente, in quanto esposto nella dichiarazione, e, pertanto, riscontrabile tramite le procedure di controllo automatizzato, per la Contribuente, ogni eventuale contestazione da parte dell'Ufficio impositore avrebbe dovuto essere inderogabilmente formulata entro gli ordinari termini di accertamento e, quindi, entro il 31 dicembre 2022.

Sul punto l'Ufficio resistente precisa. quanto alla prima condizione, la sua mancanza è innegabile per la totale assenza di documentazione comprovante i relativi presupposti costitutivi. Il credito in parola rappresenta soltanto un valore esposto in dichiarazione senza indicazioni sulla sua formazione, con la conseguenza che la relativa inesistenza non è neppure rilevabile mediante procedure automatizzate, ma, unicamente, attraverso specifiche attività di verifica e di controllo di carattere sostanziale (che vengono svolte da parte dell'Ufficio Controlli, ma che, nella specie, non si erano rese possibili a causa mancata collaborazione della Contribuente). Per tale ipotesi, l'Ufficio notifica l'apposito atto di recupero previsto dall'articolo 1, comma 421, della Legge n. 311/2004 nel più ampio termine di otto anni. La stessa Circolare n. 31/E/2020 al par. 3, relativo ai termini per il controllo dei crediti d'imposta di ricerca e sviluppo, ha chiarito e stabilito che qualora a seguito dei menzionati controlli, sia accertato che le attività non siano ammissibili al credito di ricerca e sviluppo, si configura un'ipotesi di utilizzo di un credito inesistente per carenza totale o parziale del presupposto costitutivo. Conseguentemente, il relativo atto di recupero dovrà essere notificato entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo in compensazione, non rilevando, ai fini della violazione sopra richiamata, la mera esposizione del credito in dichiarazione annuale.

B) Quanto alla documentazione allegata che -secondo la Contribuente dimostrerebbero la spettanza del credito in esame, nonché la regolarità di quanto dichiarato; l'Ufficio precisa che i suddetti documenti sono stati esaminati in sede di autotutela. Tuttavia, vista la prassi vigente in materia e le disposizioni del Manuale di Frascati dell'OCSE1 citati nel diniego, l'Ufficio riteneva il progetto di "Content & Knowledge", previsto dal contratto stipulato tra la Contribuente e la ricercatrice a valere per l'intero. L'obiettivo del progetto in questione è "individuare tutte le funzionalità del portale, descrivere le principali caratteristiche dei processi elaborativi e definire gli aspetti architettonici e di sicurezza [...] per consentire l'integrazione del portale di e-commerce con il sistema informativo aziendale"; sistema orientato "alla vendita al dettaglio di servizi elaborativi con caratteristiche di definizione dinamica del prodotto e del prezzo di vendita". La Circolare n. 59990 del 2018 del Ministero dello Sviluppo Economico, riprendendo i punti 2.68 e seguenti del Manuale di Frascati, sottolinea

come “affinché un progetto per lo sviluppo di un software venga classificato come di R&S, la sua esecuzione deve dipendere da un progresso scientifico e/o tecnologico e lo scopo del progetto deve essere la risoluzione di un problema scientifico o tecnologico su base sistematica.”; ancora, “un progetto che abbia per oggetto il potenziamento, l’arricchimento o la modifica di un programma o di un sistema esistente può essere classificato come di R&S se produce un avanzamento scientifico o tecnologico che si traduce in un aumento del patrimonio di conoscenza.” L’utilizzo del software per una nuova applicazione o per un nuovo scopo non costituisce di per sé un avanzamento: come sottolinea il Manuale, “Le attività di routine relative al software non sono da considerarsi attività di R&S. Tali attività comprendono il lavoro sui progressi specifici del sistema o del programma che erano pubblicamente disponibili prima dell’inizio dei lavori.” All’interno delle attività di tipo ricorrente, connesse al software non classificabili come di ricerca e sviluppo, al punto 2.72 del Manuale, vengono menzionati, tra gli altri: “i lavori su aggiornamenti, già liberamente disponibili prima dell’inizio dei lavori stessi, relativi a specifici sistemi o programmi; le attività di ordinaria manutenzione del computer o del software; lo sviluppo di software applicativi e sistemi informativi aziendali che utilizzino metodi conosciuti e strumenti software esistenti; l’aggiunta di nuove funzionalità per l’utente a programmi applicativi esistenti; la creazione di siti web o software utilizzando strumenti esistenti; l’utilizzo di metodi standard di crittazione, verifica della sicurezza e test di integrità dei dati; la personalizzazione di prodotti per un particolare uso, a meno che durante tale processo non vengano aggiunte nuove conoscenze che migliorino significativamente il programma base; l’ordinaria attività di correzione di errori (“debug”) di sistemi e programmi esistenti.” Tali precisazioni trovano seguito nella disciplina agevolativa che considera ammissibili le attività collegate alla realizzazione di prodotti nuovi o significativamente migliorati, escludendo, invece, dal concetto di sviluppo sperimentale, quelle attività che si sostanziano in modifiche non significative dei prodotti o dei processi esistenti. Tutto ciò, in coerenza con le finalità del credito d’imposta ricerca e sviluppo, la cui applicazione non ricomprende automaticamente tutte le attività legate in senso ampio al processo innovativo di un’impresa, ma soltanto le attività – sia svolte direttamente all’interno dell’impresa sia commissionate a terzi – ricollegabili a progetti che presentino effettivi contenuti di ricerca e sviluppo e che, quindi, presentino, quale che sia il settore di appartenenza e il prodotto o processo oggetto di innovazione, un apprezzabile o significativo elemento di novità per il mercato, la cui realizzazione non derivi dalla semplice utilizzazione dello stato delle conoscenze e delle tecnologie già disponibili, ma che di queste ne costituisca un significativo avanzamento.

Pertanto l’Ufficio -sulla base della documentazione esaminata- ritiene che gli investimenti promossi dalla Contribuente non possono essere qualificati nell’accezione rilevante ai fini del credito di R&S, in quanto non sono stati riscontrati, tra gli altri, né il requisito di novità, né di creatività, né quello legato al rischio di insuccesso tecnico, oltretutto di risultati, di costi e di tempi di realizzazione, ai sensi del punto 2.18 del Manuale, propedeutici per qualificare un’attività come di ricerca e sviluppo.

In particolare, il progetto promosso dalla Contribuente rappresenta, più propriamente, un investimento in capitale fisso finalizzato ad incrementare la funzionalità e le prestazioni dei supporti informatici a disposizione dell’azienda attraverso lo sviluppo di applicazioni che, pur potendo presentare varianti rispetto alle alternative già esistenti sul mercato, si basano, comunque, sull’utilizzo di strumenti e tecnologie già ampiamente diffuse anche nello stesso settore in cui opera l’impresa. In altri termini, le attività intraprese dalla Contribuente, pur rappresentando investimenti innovativi, funzionali, se non necessari, per l’efficientamento dei processi di produzione dei servizi dalla stessa realizzati, si sostanziano nell’applicazione di moderne tecnologie già note e già introdotte anche nel settore di appartenenza.

La Contribuente sostiene che la carenza di novità, creatività e rischio di insuccesso tecnico contestata nel diniego di autotutela costituiscono delle circostanze di fatto che è onere dell’Ufficio provare. Sul punto, la Contribuente non considera che la pretesa fiscale contenuta nell’atto di recupero impugnato si basa sulla mancata risposta al questionario ritualmente notificato dall’Ufficio e, pertanto, sulla totale assenza di documentazione utile a dimostrare l’effettiva esistenza e la spettanza del credito, alla stessa imputabile.

In tale contesto, è la Contribuente ad essere tenuta in primis a dimostrare i presupposti costitutivi del credito, ma tale prova (giudicata dall’Ufficio in sede amministrativa non sussistente), come visto, non è stata fornita, né può più esserlo, in quanto l’inottemperanza all’invio del questionario comporta, ai sensi dell’articolo 32

del DPR n. 600/1973, l'inutilizzabilità in giudizio dei documenti richiesti, come anche indicato nel questionario notificato alla Contribuente.

3. Sulla presunta assenza di competenze tecniche da parte dell'Ufficio, la Ricorrente contesta le conclusioni contenute nel diniego dell'istanza di autotutela per difetto in capo all'Ufficio della competenza tecnica necessaria per contestare la carenza di novità, di creatività e di rischio di insuccesso, in quanto, a duo dire, l'unico soggetto legittimato a rendere pareri in materia è il Ministero dello Sviluppo Economico. Tale eccezione è infondata, alla luce delle disposizioni di attuazione della disciplina del credito ricerca e sviluppo contenute Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 27 maggio 2015, che attribuiscono all'Agenzia delle Entrate la competenza ad effettuare i controlli finalizzati a verificare la sussistenza delle condizioni di accesso al beneficio fiscale e del carattere facoltativo della richiesta di pareri al Ministero dello Sviluppo Economico, che, come anche chiarito dalla Circolare n. 31/E del 2020, legittima gli Uffici, ricorrendone le condizioni, al recupero del credito d'imposta inesistente anche senza la previa acquisizione del parere tecnico del Ministero, laddove dovessero ritenere, in base a proprie autonome valutazioni (tenuto conto, altresì, dei chiarimenti forniti sul tema nei documenti di prassi pubblicati o della assimilazione ad altre fattispecie già esaminate, così come avvenuto nel nostro caso), che, nella fattispecie oggetto di controllo, non ricorrano le condizioni di ammissibilità delle attività o delle spese al beneficio fiscale. L'articolo 8 del Decreto stabilisce, infatti, testualmente, che "l'Agenzia delle entrate effettua controlli finalizzati a verificare la sussistenza delle condizioni di accesso al beneficio, la conformità delle attività e dei costi di ricerca e sviluppo effettuati a quanto previsto dal presente decreto" e, inoltre, che "Qualora, nell'ambito delle attività di verifica e di controllo 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".

Sull'istanza di sospensione, l'Ufficio si oppone alla sospensione dell'atto di recupero impugnato per insussistenza del requisito del *fumus boni iuris*, alla luce di quanto rappresentato nel presente atto, e per mancata prova da parte della contribuente del requisito *periculum in mora*, necessari per la concessione del provvedimento cautelare.

All'udienza del giorno 22/01/2024 la Corte, sentita la relazione e le precisazioni delle Parti presenti, rigetta l'istanza di sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato -presentata dalla Ricorrente ex-art. 47 D.Lgs. 546/1002- rimandando alla fase finale del giudizio la determinazione delle spese della fase cautelare.

All'udienza odierna la Corte, sentita la relazione e le precisazioni delle Parti presenti, ritiene matura la causa per la decisione e si ritira in Camera di Consiglio.

MOTIVI DELLA DECISIONE

La Corte premette, in punto di decisione:

- che il novellato art. 132 c.1 n. 4 c.p.c., consente al giudice la concisa esposizione delle ragioni di fatto e di diritto della decisione, e che -per consolidata giurisprudenza della Cassazione- nel motivare la sentenza, secondo i dettami dell'art. 118 disp. att. c.p.c., non è tenuto ad esaminare specificamente ed analiticamente tutte le questioni sollevate dalle parti, ben potendosi limitare alla trattazione delle sole questioni rilevanti ai fini della decisione concretamente adottata;

- che detti principi si applicano al processo tributario ai sensi dell'art. 1 c.2 D.Lgs. 546/92;

- che le questioni non trattate, non possono considerarsi omesse, ma semplicemente assorbite o superate per incompatibilità logico-giuridica con quanto concretamente ritenuto provato dal giudice, di cui ne ha il pieno convincimento per la decisione.

Tanto premesso il Collegio, letti gli atti e valutate le prove documentali prodotte in giudizio dalle rispettive

Parti processuali, osserva.

Dagli atti di causa risulta che la Ricorrente -dopo la notifica del questionario- ha ritenuto di non evadere la richiesta dell'Ufficio, e di non restituirlo compilato, allegando la documentazione ivi indicata per consentire all'Ufficio di poterla esaminare e valutare.

Sempre la Contribuente ha deciso di compensare il presunto credito di imposta indicato in dichiarazione dei redditi, sì da compensarlo con altre imposte.

L'Ufficio, preso atto della situazione, ha emesso l'atto impugnato, recuperando il credito di imposta ritenuto inesistente in base al mancato invio del questionario e della documentazione probante il supposto credito di imposta relativo alle spese investite per l'attività di ricerca e sviluppo intrapresa dalla Contribuente.

La Società ricorrente si oppone con una serie di eccezioni, riportate in narrativa, che l'Ufficio ha puntualmente evidenziato e confutato con motivazione che questa Corte ritiene in parte di condividere.

Invero, quasi tutte le eccezioni di Parte ricorrente si appalesano infondate, puntualmente confutate dall'Ufficio resistente con precisi riferimenti normativi.

Nondimeno, ciò che non convince questa Corte è la competenza tecnica dei Funzionari dell'Ufficio nel valutare nel merito se l'attività di ricerca e sviluppo sia da considerarsi "innovativa" in grado di possedere i requisiti di novità, di creatività e di rischio di insuccesso; meritevole di ottenere risultati oggettivi soddisfacenti per il progresso generale che la ricerca rappresenta.

In altre parole, per questa Corte, la ricerca tecnica -con finalità innovativa- effettuata dalla Società, è frutto di professionisti specializzati (ricercatori, scienziati, ecc.) nel settore dell'innovazione di quella specifica materia di ricerca; mentre per i Funzionari dell'A.F. la Parte resistente non ha provato che essi posseggono le specifiche competenze tecniche per confutare i risultati tecnici prodotti dalla ricerca ottenuta dalla Società.

Sul punto, l'Ufficio si oppone sostenendo che la propria competenza tecnica deriva da circolari del Ministero, (Ris. 31/E/2020), ma non prova che il Personale designato sia competente per quella specifica innovazione, al punto tale da superare la competenza tecnico-professionale degli stessi ricercatori.

In altre parole, nel caso di specie, dovendo valutare un'attività tecnica innovativa, l'Ufficio deve nominare del personale tecnico specializzato per valutare la presunta innovazione; per cui appare inidoneo che la valutazione debba essere fatta dallo stesso personale che solitamente svolge il controllo fiscale delle dichiarazioni dei contribuenti.

Molto opportuno sarebbe stato se la stessa Agenzia delle Entrate avesse richiesto al Ministero dello Sviluppo Economico di esprimere il proprio parere tecnico sull'accertamento in esame (come previsto dalla stessa Circolare citata), nel qual caso vi sarebbe stata la prova tecnica "qualificata" fornita dal Ministero competente, a sostegno dell'accertamento dell'Ufficio resistente che non rinviene -nell'attività di ricerca e sviluppo della Società- né il requisito della novità, né il requisito del rischio di insuccesso tecnico, gli elementi necessari per qualificare l'attività tecnica accertata, idonea per beneficiare del contributo per l'innovazione.

In conclusione, questa Corte ritiene fondato il ricorso per quanto concerne l'eccepita incompetenza tecnica dell'Ufficio accertatore, pertanto dichiara illegittimo l'atto impugnato.

Tenuto conto che la controversia si basa sostanzialmente sulla valutazione di norme giuridiche che richiedono valutazioni tecniche da persone competenti, la Corte considera opportuno compensare le spese del giudizio.

P.Q.M.

La Corte di Giustizia Tributaria di 1° di Milano accoglie il ricorso e annulla l'atto impugnato.

Spese compensate.

Milano 11 Marzo 2024

IL GIUDICE ESTENSORE

IL PRESIDENTE