



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Commissione Tributaria Provinciale di ROMA Sezione 22, riunita in udienza il 10/05/2022 alle ore 09:30 con la seguente composizione collegiale:

PICCOLROAZ GIULIETTA, Presidente

BIANCHINI MAURIZIO, Relatore

MIRAGLIA LUIGI, Giudice

in data 10/05/2022 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 8700/2021 depositato il 15/12/2021

Difeso da

Gian Marco Committeri - CMMGMR69A02L2190

Serena Giglio - GGLSRN80A49F839B

Chiara Lo Re - LROCHR89P49L042P

Rappresentato da

Rappresentante difeso da

Gian Marco Committeri - CMMGMR69A02L2190

Serena Giglio - GGLSRN80A49F839B

Chiara Lo Re - LROCHR89P49L042P

ed elettivamente domiciliato presso chiaralore@pec.it

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Roma 3 - Via Marcello Boglione 63 00155 Roma RM

elettivamente domiciliato presso dp.3roma@pce.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- ATTO RECUPERO n. [REDACTED] IRES-CREDITI DI IMPOSTA 2017

- ATTO RECUPERO n. [REDACTED] IVA-ALTRO 2017

- ATTO RECUPERO n. [REDACTED] IRAP 2017

a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti:

Ricorrente: come risultanti dal fascicolo processuale

Resistente: come risultanti dal fascicolo processuale

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

██████████ rappresentata e difesa, giusta procura speciale conferita con atto separato, congiuntamente e disgiuntamente tra loro, dal Dott. Gian Marco Committeri, C.F. CMMGMR69A02L219O (PEC: gianmarco.committeri@pec.it), iscritto all'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti contabili di Roma, dall'Avv. Serena Giglio, C.F. GGLSRN80A49F839B, (PEC: serena_s80@pec.it) e dall'Avv. Chiara Lo Re, C.F. LROCHR89P49L042P, (PEC: chiaralore@pec.it), entrambe iscritte all'Ordine degli Avvocati di Roma, ed elettivamente domiciliata ai fini del presente procedimento presso lo studio Alonzo Committeri & Partners sito in Roma alla Via Panama n. 48, Fax: 06.97278699 e domicilio digitale presso l'indirizzo PEC dell'Avv. Lo Re (chiaralore@pec.it), ricorreva contro l'Agenzia delle entrate Direzione Provinciale III di Roma Ufficio Controlli impugnando l'atto di recupero n. TK7CR0100256/2021 notificato alla Società in data 15/10/2021, a mezzo del quale l'Ufficio aveva proceduto, ai sensi dell'art. 1, comma 421, della Legge 30 dicembre 2004, n. 311, al recupero dell'importo di **Euro 185.365,30**, oltre interessi, quale credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo ex art. 3 del D.L. 23 dicembre 2013, n. 145 presuntivamente ritenuto inesistente e, quindi, indebitamente compensato ██████████ nell'anno d'imposta 2017, nonché all'irrogazione della sanzione prevista dall'art. 13, comma 5, del D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, nella misura del 100% dell'ammontare complessivo del credito compensato.

Con tempestivo ricorso notificato all'Agenzia delle entrate DP/III di Roma tramite pec del 09/12/2021 successivamente depositato in via telematica per la costituzione in giudizio in data 15/12/2021 la società prenominata si opponeva all'atto di recupero e ne chiedeva l'annullamento IN VIA PRELIMINARE - sussisteva il difetto di discrezionalità tecnica da parte dell'Agenzia, cosicché l'Atto di recupero risultava viziato da eccesso di potere; IN VIA PRINCIPALE - tutti i Progetti di ricerca e sviluppo erano stati realizzati nel pieno rispetto della normativa pro tempore vigente per come interpretata dall'Agenzia delle entrate nell'ambito della circolare n. 5/E/2016, osservando come fonte interpretativa di riferimento il Manuale di Oslo; - l'Ufficio aveva illegittimamente applicato la sanzione da credito inesistente ex art. 13, comma 5, del D.lgs. n. 471/1997, stante l'assenza di una condotta fraudolenta da parte della Società e la riscontrabilità del credito ricerca e sviluppo dai dati contabili-patrimoniali-finanziari della ██████████ IN VIA SUBORDINATA - Nella denegata ipotesi in cui la Commissione Tributaria non dovesse accogliere integralmente, nel merito, le ragioni della Società, espresse in via preliminare e principale, si chiedeva di procedere, in via subordinata, alla disapplicazione della sanzione irrogata con l'Atto di recupero nonché dei relativi interessi - ai sensi degli artt. 6, comma 2, del D.lgs. n. 472/1997, 8 del D.lgs. n. 546/1992 e 10, commi 2 e 3, della L. n. 212/2000 - poiché: (i) la Società si era conformata alle indicazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria con la circolare

n. 5/E del 2016, ancorché successivamente modificate dall'Amministrazione medesima; e comunque sia (ii) sussisteva una obiettiva ed incontrovertibile condizione di incertezza normativa generalizzata rispetto all'applicazione della normativa sul credito di ricerca e sviluppo. Con vittoria di spese, diritti ed onorari di lite. Si formulava, inoltre: - istanza per la fissazione della data di trattazione del ricorso, ai sensi e per gli effetti dell'art. 30 del D.lgs. n. 546/1992; - istanza per la discussione in pubblica udienza, ai sensi e per gli effetti dell'art. 33, co. 1, del D.lgs. n. 546/1992. Il valore della controversia veniva dichiarato in € 185.365,30. Nel ricorso la società premetteva che l'Atto di recupero indicato in epigrafe traeva origine da una attività ispettiva intrapresa dai funzionari dell'Ufficio controlli della Direzione Provinciale III di Roma nei confronti della Società, avente ad oggetto il controllo delle scritture contabili attuate ai fini IRES, IRAP ed IVA, relativamente al periodo di imposta 2017, con particolare riferimento all'utilizzo in compensazione del credito per ricerca e sviluppo. All'esito di tale attività ispettiva, in data 23/07/2020, i verificatori consegnavano alla Società un processo verbale di constatazione a mezzo del quale veniva constatata, in relazione ai progetti di ricerca posti in essere dalla Società - il cui credito ex art. 3 del D.L. n. 145/2013 era maturato nell'anno 2016 - la carenza dei requisiti richiesti ex lege per la qualificazione delle attività di ricerca e sviluppo nell'accezione richiesta dalla normativa in vigore; di conseguenza, con il PVC, i verificatori proponevano all'Ufficio il recupero del credito di ricerca e sviluppo compensato dalla ██████████. nell'anno 2017 in presunta violazione degli artt. 3 del D.L. n. 145/2013 e dell'art. 17 del D.lgs. n. 241/1997, per un importo pari ad Euro 185.365,30.

Veniva quindi inquadrata dal punto di vista giuridico la questione. L'art. 3 del D.L. n. 145/2013 aveva istituito in favore delle imprese che effettuavano investimenti in attività di ricerca e sviluppo un credito d'imposta nella misura del 25% (in taluni casi elevato al 50%) 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. Con la circolare n. 5/E del 16 marzo 2016 l'Agenzia delle entrate aveva, per la prima volta, fornito chiarimenti in merito ai presupposti soggettivi e oggettivi di accesso al beneficio, alle modalità di calcolo e di utilizzo, nonché in ordine alle ipotesi di cumulo con altre agevolazioni e agli adempimenti necessari per la corretta fruizione del credito di imposta. Nell'ambito di tale circolare, l'Agenzia delle entrate aveva precisato che *“per la concreta individuazione, nel contesto delle suddette attività di ricerca e sviluppo, delle attività da considerare ammissibili nell'ambito dello specifico settore del tessile e della moda, sono valide, in linea generale, le indicazioni fornite dal Mi.S.E. con l'allegata circolare n. 46586 del 16 aprile 2009”*. Con specifico riferimento al concetto di innovazione, nella circolare n. 46586 del 16 aprile 2009 - avente ad oggetto la “vecchia” disciplina del credito di imposta per la ricerca industriale e sviluppo precompetitivo di cui all'art. 1, commi 280-284, della L. n. 296/2006 - il MISE affermava espressamente che le attività di innovazione di processo, per come definite nel Manuale di Oslo (e non di Frascati), rientravano tra le attività agevolabili al credito R&S (*“Il rilievo attribuito alla innovazione discende dall'adesione ad una definizione di ricerca e sviluppo proprio del Manuale di Oslo, il cui orientamento è volto non tanto a monitorare la sola attività di R&S in termini di effetti sulla produttività dell'impresa, quanto a porre l'innovazione quale parametro dell'indagine volta ad individuare lo sforzo dell'impresa verso lo sviluppo e la creazione di un prodotto nuovo o significativamente migliorato”*); e, com'è noto, il Manuale di Oslo, a differenza del Manuale di Frascati, non richiedeva come presupposto fondamentale, un superamento tecnico-scientifico che apporti un beneficio per l'intera economia bensì che *“il prodotto o il processo sia nuovo (o significativamente migliorato) per l'azienda (non deve essere nuovo per il mondo)”*. A distanza di due anni dall'emanazione della suddetta circolare n. 5/E del 2016, il Ministero dello Sviluppo Economico (MISE) aveva pubblicato la circolare n. 59990 del 9 febbraio 2018 affermando, per la prima volta, che la fonte interpretativa per la corretta applicazione del credito R&S fosse il Manuale di Frascati. Successivamente, l'Agenzia delle entrate, nell'ambito di altri documenti di prassi (i.e. risoluzioni n. 46/E del 22 giugno 2018 e n. 40/E del 2 aprile 2019, sub Allegati nn. 5 e 6), aveva affermato che, sulla scorta di quanto previsto dalla circolare n. 59990/2018 e dal Manuale di Frascati, affinché un'attività innovativa fosse eleggibile al credito R&S, questa avrebbe dovuto prevedere il superamento di un ostacolo scientifico o tecnologico, producendo un beneficio per l'intera economia, evidenziando come non possano essere ritenute ammissibili le attività che apportavano un ampliamento delle conoscenze a livello della singola impresa. Era evidente, quindi, come l'Amministrazione finanziaria, a distanza di appena due anni dalla pubblicazione della circolare n. 5/E del 2016, avesse cambiato approccio leggendo il Manuale di Frascati (e non più il Manuale di Oslo) quale fonte interpretativa di riferimento ai

fini del credito R&S. Ora era evidente l'illegittimità (o meglio dire l'assurdità) di un simile operato: l'Agenzia delle entrate contestava alla Società l'indebita fruizione di un credito di imposta maturato nell'anno 2016, nel pieno rispetto della normativa e delle indicazioni di prassi all'epoca vigenti, sulla base di una più stringente interpretazione del requisito della novità che il MISE aveva fornito – si badi bene - per la prima volta nel 2018. Inutile dire che un simile operato era contrario al principio di legittimo affidamento e buona fede che, fino a prova contraria, dovrebbe essere alla base del rapporto Fisco-contribuente. E ad ulteriore riprova della “confusione” normativa creata dall'Amministrazione finanziaria a seguito dell'emanazione dei più volte citati documenti di prassi (i.e. circolare n. 59990/2018 e risoluzioni n. 46/E del 2018 e n. 40/E del 2019), il Legislatore aveva recentemente introdotto la c.d. sanatoria del credito R&S, prevista dall'art. 5, commi 7-12, del D.L. 21/10/2021, n. 146, proprio per porre un rimedio ai disagi causati nell'ambito delle attività di verifica intraprese nel corso degli ultimi anni; addirittura, il Legislatore aveva ammesso alla sanatoria anche le imprese che non avevano subito una attività di verifica, consentendo alle stesse di restituire il credito di imposta fruito senza pagare sanzioni e interessi. Fatto l'inquadramento giuridico la ricorrente eccepiva: **1) IN VIA PRELIMINARE 1. Violazione e/o falsa applicazione dell'art. 21-octies della Legge 7 agosto 1990, n. 241: nullità dell'Atto di recupero in quanto emanato in eccesso di potere dell'Ufficio trattandosi di un organo dell'Amministrazione finanziaria non dotato della discrezionalità tecnica necessaria per valutare l'effettiva eleggibilità al credito R&S delle spese sostenute dalla ██████████** Ebbene nella fattispecie de qua l'acquisizione di un parere da parte del MISE seppure non obbligatoria sarebbe stata, vieppiù, necessaria per escludere con ragionevole certezza l'attività dall'alveo del credito R&S. La mancanza di tecnicismo dei verificatori si rilevava anche solo da una lettura superficiale del PVC e dell'Atto di recupero: emergeva chiaramente la genericità delle valutazioni operate dall'Ufficio che, in mancanza di specifiche competenze tecniche, si era limitato a ripercorrere le disposizioni normative e le proprie argomentazioni di prassi adeguandole, solo sommariamente e astrattamente, alla situazione concreta. **2) IN VIA PRINCIPALE 2. Inquadramento normativo del credito R&S: sull'illegittima applicazione da parte dell'Ufficio dei documenti di prassi emanati dopo la circolare n. 5/E del 2016 ai fini del disconoscimento del credito R&S nei confronti della Società.** Come accennato in premessa, le attività di ricerca e sviluppo erano state realizzate dalla Società nell'anno di imposta 2016; i Progetti R&S erano stati, quindi, elaborati sulla base della normativa pro tempore vigente e secondo le indicazioni fornite all'epoca dall'Amministrazione finanziaria con la nota circolare n. 5/E del 2016. Ciò per dire che, quindi, la Società aveva eseguito i Progetti R&S e calcolato il relativo credito di imposta sulla base della normativa pro tempore vigente e delle indicazioni ufficialmente fornite dall'Agenzia delle entrate nel 2016. Con la citata circolare n. 59990 del 9 Febbraio 2018a distanza, quindi, di tre anni dalla entrata in vigore della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 che aveva modificato l'art. 3 del D.L. n. 145/2013 il MISE, nel fornire chiarimenti sull'applicazione della disciplina nel settore del software, aveva affermato per la prima volta che la fonte interpretativa per la corretta applicazione del credito R&S sarebbe il Manuale di Frascati (OCSE 2015); tale chiarimento era stato poi successivamente ribadito dall'Agenzia delle entrate nell'ambito delle risoluzioni n. 46/E del 2018 n. 40/E del 2019, evidenziando come tale criterio fosse quello che si era sempre seguito sin dalla promulgazione della Legge n. 190/2014. A ben vedere, sulla base delle indicazioni fornite dal MISE ed espressamente richiamate dall'Agenzia delle entrate, le attività di innovazione di processo, per come definite nel Manuale di Oslo (e non di Frascati), rientravano tra le attività agevolabili al credito R&S. E il Manuale di Oslo, a differenza del Manuale di Frascati, non richiedeva come presupposto fondamentale, un superamento tecnico-scientifico che apporti un beneficio per l'intera economia bensì che *“il prodotto o il processo sia nuovo (o significativamente migliorato) per l'azienda (non deve essere nuovo per il mondo)”*. Ebbene, sulla base di quanto rappresentato, risultava oltremodo evidente come l'interpretazione fornita dall'Amministrazione finanziaria nell'ambito dei documenti di prassi successivi all'emanazione della circolare n. 5/E del 2016 rappresentasse a tutti gli effetti una posizione nuova giacché né la legge istitutiva del credito di imposta, né il relativo decreto attuativo, né la circolare n. 5/E 2016 (ovvero l'unico documento di prassi all'epoca emanato dall'Agenzia delle entrate) avevano mai attribuito al Manuale di Frascati il rango di fonte interpretativa né, di conseguenza avevano mai “sposato” la tesi della necessaria sussistenza di un prodotto o processo, scientifico o tecnologico, che apporti un beneficio per l'intera economia. A ciò si aggiunga il fatto che – ed era insegnamento lapidario anche della Suprema Corte - i documenti di prassi non costituiscono mai una fonte del diritto (in tal senso ex multis: Cass. 5137/2014, Cass. n. 237/2009, SS.UU. Cass. n. 23031/2007), per cui, a maggior ragione, era inaccettabile che l'Agenzia pretendesse di attribuirvi efficacia retroattiva. A tutto volersi concedere, infatti,

i Progetti R&S n. 1 e n. 4, in realtà, non rispetterebbero solo il requisito della novità secondo la definizione fornita dal Manuale di Frascati (e sposata dall'Ufficio dopo la circolare n. 59990 del 2018 del MISE) ma ciò per una ragione ben precisa: la Società aveva assunto – legittimamente - la definizione del concetto di innovazione di cui al Manuale di Oslo, secondo cui “il prodotto o il processo sia nuovo (o significativamente migliorato) per l'azienda (non deve essere nuovo per il mondo)”, trattandosi, come detto, dell'unica fonte interpretativa cui far riferimento secondo le indicazioni fornite dalla stessa Agenzia delle entrate con la circolare n. 5/E del 2016. L'obiettivo dei Progetti, infatti, aveva riguardato un nuovo processo di infusione (per il Progetto R&S n. 1) e di un nuovo processo di imbottigliamento (per il Progetto R&S n. 4) la cui realizzazione aveva richiesto alla Società una radicale trasformazione dei propri assets produttivi, nonché introduzione di know-how, ai diversi livelli gerarchici del personale, nelle tecniche, rischi e gestioni connesse con il nuovo processo. Le finalità avevano riguardato non solo un sensibile miglioramento dei parametri di processo tipici quali, velocità, sicurezza e economicità produttiva, ma anche nuove caratteristiche sul prodotto. La novità dei Progetti R&S nn. 1 e 4 risultava, altresì, dall'attività di studio e ricerca effettuata dal solution provider, necessaria ad individuare soluzioni mai implementate prima, e non ottenibili come normale customizzazione delle offerte già disponibili, viste la peculiarità operative e le innovazioni tecniche caratterizzanti i requisiti del progetto stesso. Non vi era dubbio, quindi, che i Progetti R&S n. 1 e n. 4 soddisfacessero pienamente i requisiti richiesti dal Manuale di Oslo, vero punto di riferimento interpretativo adottato nella individuazione delle attività innovative svolte dalla Società e parametro principale cui fare riferimento nell'applicazione dell'agevolazione in oggetto (come evidenziato in premessa).

3) Violazione e/o falsa applicazione dell'art. 13, comma 5, del D.lgs. n. 471/1997: l'illegittimità della sanzione irrogata dall'Ufficio in assenza di una condotta fraudolenta della Società. Con tale motivo si eccepeva l'illegittimità della sanzione irrogata dall'Ufficio ai sensi dell'art. 13, comma 5, del D.lgs. n. 471/1997, poiché tale norma presupponeva l'esistenza di una condotta fraudolenta che, nel caso di specie, non vi era mai stata. Tuttavia, a detta dell'Ufficio, tale sanzione sarebbe, invece, applicabile in quanto il credito utilizzato in compensazione sarebbe inesistente, per mancanza del requisito costitutivo. Orbene, tale modus operandi da parte dell'Ufficio risultava, innanzitutto, contrario alla stessa ratio sottesa all'art. 13, comma 5, del D.lgs. n. 471/1997. Tale disposizione prevedeva che *“Nel caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute è applicata la sanzione dal cento al duecento per cento della misura dei crediti stessi. Per le sanzioni previste nel presente comma, in nessun caso si applica la definizione agevolata prevista dagli artt. 16, comma 3, e 17, comma 2, del Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. Si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli artt. 36-bis e 36-ter del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'art. 54-bis del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633”*. Questo regime sanzionatorio era stato introdotto dall'art. 27 del D.L. n. 185/2008 per contrastare quei comportamenti connotati da aspetti fraudolenti, in cui l'artificiosa rappresentazione contabile dei crediti in sede di autoliquidazione del debito fosse funzionale ad ostacolare o, comunque, rendere infruttuosa l'azione di controllo ai danni dell'Erario. Dal canto suo, la circolare n. 5/E del 16 marzo 2016, precisava che *“si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante i controlli di cui agli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e all'art. 54-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633”*; ancora, veniva osservato che *“si configura una ipotesi di inesistenza del credito nel caso in cui non siano stati sostenuti i costi per attività di ricerca e sviluppo”*. La Relazione al D.lgs. n. 158/2015 di “revisione del sistema sanzionatorio” chiariva che il riferimento contenuto all'art. 13, comma 5, del D.lgs. n. 471/1997 al *“riscontro dell'esistenza del credito da utilizzare in compensazione mediante procedure automatizzate rappresenta condizione ulteriore a quella dell'esistenza sostanziale del credito, ed è volta ad evitare che si applichino le sanzioni più gravi quando il credito, pur sostanzialmente inesistente, può essere facilmente intercettato mediante controlli automatizzati, nel presupposto che la condotta del contribuente si connota per scarsa insidiosità ... Devono, pertanto, escludersi dall'ambito applicativo della disposizione tutte quelle ipotesi in cui l'inesistenza del credito emerga direttamente dai controlli operati dall'Amministrazione nonché quelle ipotesi di utilizzazione di crediti in violazione di regole di carattere procedurale non prescritte a titolo costitutivo del credito stesso”*. In altre parole, ed in linea con le stesse indicazioni fornite dall'Agenzia delle entrate nell'ambito di un altro documento di prassi (i.e. la risoluzione n. 36/E dell'8 maggio 2018), la sanzione prevista per l'indebita compensazione di crediti inesistenti dovrebbe riguardare le sole ipotesi in cui ricorra un

comportamento fraudolento del contribuente, come nel caso in cui venga “allestito” un apparato contabile ed extracontabile per documentare (sulla carta) attività di ricerca e sviluppo che, in realtà, non sono mai state svolte; o ancora, laddove il credito d’imposta venga creato “artificiosamente” in sede di compilazione del modello F24, sfuggendo così ai controlli dei modelli di dichiarazione dei redditi. Viceversa, qualora – come nel caso di specie – il credito venga disconosciuto per questioni puramente interpretative concernenti la lamentata carenza dei requisiti oggettivi previsti ex lege per potere beneficiare dell’agevolazione de qua, non potrebbe certo ricorrere l’ipotesi del credito inesistente, ma al più quella del credito non spettante. È indubbio infatti che, laddove il credito d’imposta - compensato tramite modelli F24 - sia stato correttamente inserito nelle dichiarazioni dei redditi presentate, accompagnato dalla Relazione illustrativa dei progetti, come pure dalla certificazione del revisore legale dei conti attestante l’effettività dei costi sostenuti (come avvenuto nel caso di specie), non possa essere addebitato al contribuente alcun comportamento fraudolento, avendo lo stesso fornito, in sede di eventuale verifica, tutta la documentazione comprovante le modalità di calcolo del credito d’imposta, al fine di poter beneficiare a pieno titolo della disciplina agevolativa prevista dal D.L. n. 145/2013. **IN VIA SUBORDINATA 4) Sulla disapplicazione delle sanzioni amministrative e degli interessi, in ragione della causa di non punibilità prevista dagli artt. 8 del D.lgs. n. 546/1992, 6, del D.lgs. n. 472/1997 e 10, commi 2 e 3, della Legge n. 212/2000** poiché: - la Società si era conformata alle indicazioni fornite dall’Amministrazione finanziaria con la circolare n. 5/E del 2016, ancorché successivamente modificate dall’Amministrazione medesima; e comunque sia - sussisteva una obiettiva ed incontrovertibile condizione di incertezza normativa rispetto all’applicazione della normativa sul credito R&S. In punto di diritto rappresentava che secondo l’orientamento della giurisprudenza di legittimità (ex multis Cass. n. 4947/2019) *“L’incertezza normativa oggettiva può essere desunta dal giudice (Cass., Sez. 5, n. 12301 del 17 maggio 2017) attraverso la rilevazione di una serie di fatti indice, quali ad esempio: 1) la difficoltà d’individuazione delle disposizioni normative; 2) la difficoltà di confezione della formula dichiarativa della norma giuridica; 3) la difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata; 4) la mancanza di informazioni amministrative o la loro contraddittorietà; 5) la mancanza di una prassi amministrativa o l’adozione di prassi amministrative contrastanti; 6) la mancanza di precedenti giurisprudenziali; 7) la formazione di orientamenti giurisprudenziali contrastanti, soprattutto se sia stata sollevata questione di legittimità costituzionale; 8) il contrasto tra prassi amministrativa e orientamento giurisprudenziale; 9) il contrasto tra opinioni dottrinali; 10) l’adozione di norme di interpretazione autentica o meramente esplicative di norma implicita preesistente”*.

L’Agenzia delle entrate Direzione Provinciale III di Roma Ufficio Legale si costituiva in giudizio con controdeduzioni depositate in via telematica in data 03/02/2022 e chiedeva il rigetto del ricorso con vittoria delle spese del giudizio. Rappresentava che dall’esame della documentazione prodotta, l’Ufficio aveva ritenuto che l’attività svolta dalla società ██████████ non fosse riconducibile all’attività di ricerca e sviluppo, come richiesto dal legislatore e, pertanto, non fosse possibile configurare un credito di imposta c.d. ricerca e sviluppo. Al riguardo ricordava che l’Agenzia delle Entrate aveva emanato nel corso degli anni circolari idonee a dissipare possibili incertezze interpretative generate dalla novella normativa, in ordine alla individuazione delle attività qualificabili di ricerca e sviluppo, in particolare richiamando l’utilizzo di varie tipologie di interpello fruibili dal soggetto che avesse voluto intraprendere attività di ricerca e sviluppo (circolare n.5/E del 2016, circolare n.9/E del 2016, circolare n.13/E del 2017 e da ultimo circolare n.31/E del 2020). Pertanto, contrariamente a quanto sostenuto da controparte, l’Ufficio non aveva ecceduto nel proprio potere ma aveva solamente applicato i principi derivanti dalle disposizioni di legge e dalle conseguenti circolari interpretative. Rammentava proseguendo che l’individuazione delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d’imposta era stata condotta dal legislatore ricalcando le definizioni di “ricerca fondamentale”, “ricerca applicata” e “sviluppo sperimentale” contenute nel paragrafo 1.3, punto 15, della Comunicazione della Commissione Europea (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014, recante “Disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione”. Tali definizioni, come più volte precisato dal Ministero dello Sviluppo Economico e dalla stessa Agenzia delle Entrate nei documenti di prassi emanati in materia, erano state a loro volta mutate da quelle adottate a livello internazionale per le rilevazioni statistiche nazionali in materia di spese in ricerca e sviluppo, secondo i criteri di classificazione definiti in ambito OCSE e, più in particolare, nel c.d. Manuale di Frascati, concernente “Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development”. In questo senso, ricordava che al punto 75 della citata

Comunicazione 198/01 del 2014, veniva espressamente precisato che: *“Per classificare le diverse attività in base alla pertinente categoria, la Commissione si baserà sulla propria prassi nonché sugli esempi e le spiegazioni specifiche fornite nel Manuale di Frascati dell’OCSE”*. Si trattava, quindi, di attività (lavori) che necessariamente si caratterizzavano anzitutto per la presenza di elementi di novità e creatività e, quindi, anche per il grado di incertezza o rischio d’insuccesso scientifico o tecnologico che, di regola, implicavano. Proprio per tali contenuti e caratteristiche, contribuendo all’avanzamento delle conoscenze generali attraverso il superamento di ostacoli o incertezze scientifiche o tecnologiche e, quindi, producendo un beneficio per l’intera economia, le attività di ricerca e sviluppo erano potenzialmente meritevoli di essere incentivate con la concessione di contributi pubblici. Per tale motivo, non costituivano attività di ricerca e sviluppo le attività che rappresentavano semplicemente un ampliamento del livello delle conoscenze o delle capacità o del know-how della singola impresa (“nuovo per l’impresa”), ma non comportavano un progresso delle conoscenze o delle capacità generali già disponibili (stato dell’arte). In particolare, dovevano considerarsi non ammissibili al credito d’imposta le attività riconducibili alla categoria “innovazione di processo” e quelle riconducibili alla categoria “innovazione dell’organizzazione” di cui, rispettivamente, alle lettere bb) e y) del paragrafo 1.3, punto 15, della citata Comunicazione della Commissione 2014/C 198/03: per “innovazione di processo”, in particolare, si intendeva “l’applicazione di un metodo di produzione o di distribuzione nuovo o sensibilmente migliorato (inclusi cambiamenti significativi nelle tecniche, nelle attrezzature e/o nel software)”; mentre, per “innovazione dell’organizzazione” si intendeva “l’applicazione di un nuovo metodo organizzativo nelle pratiche commerciali dell’impresa, nell’organizzazione del luogo di lavoro o nelle relazioni esterne dell’impresa”. Nella fattispecie in esame, l’Agenzia delle Entrate aveva ritenuto che nessuno dei sei progetti per ricerca e sviluppo realizzati dalla ██████████ società operante nel settore dei distillati potesse essere qualificato di ricerca e sviluppo ai fini del riconoscimento del credito di imposta.

La parte ricorrente in data 22/04/2022 depositava in via telematica una memoria ai sensi dell’art. 32 del d.lgs. n. 546/92 con la quale controdeduceva alle argomentazioni dell’ufficio ed in particolare, in relazione alla eccezione concernente la nullità dell’Atto di recupero in quanto emanato in eccesso di potere dell’Ufficio, rilevava che l’orientamento della giurisprudenza di merito in materia di credito per attività di ricerca e sviluppo era unanime nel ritenere che l’Agenzia delle entrate dovesse necessariamente acquisire un preventivo parere al MISE prima di disconoscere il credito R&S (e su tale circostanza, si badi bene, l’Ufficio, nelle Controdeduzioni, non aveva speso nemmeno una parola, quasi a volerne “ignorare” l’esistenza). Sull’illegittima applicazione da parte dell’Ufficio dei documenti di prassi emanati dopo la circolare n. 5/E del 2016 ai fini del disconoscimento del credito R&S nei confronti della Società rappresentava che l’Ufficio aveva tentato artatamente di dimostrare che la posizione dell’Amministrazione finanziaria sarebbe sempre stata quella di considerare il Manuale di Frascati come fonte interpretativa di riferimento, così escludendo dall’eleggibilità al credito R&S delle attività innovative così come descritte dal Manuale di Oslo. Addirittura, in nessun passaggio delle Controdeduzioni veniva mai citata l’esistenza del Manuale di Oslo (i.e. unica fonte interpretativa del credito R&S sulla base della normativa pro tempore vigente e delle indicazioni ufficialmente fornite dall’Agenzia delle entrate nel 2016), quasi a voler dimostrare che tale importante documento non sarebbe mai stato preso in considerazione dal Fisco ai fini dell’agevolazione de qua. Com’era noto, infatti, il Manuale di Oslo, a differenza del Manuale di Frascati, non richiedeva come presupposto fondamentale, un superamento tecnico-scientifico che apportasse un beneficio per l’intera economia bensì che “il prodotto o il processo sia nuovo (o significativamente migliorato) per l’azienda (non deve essere nuovo per il mondo)”. Sulla scorta di tali indicazioni, quindi, era indubbio che un’azienda che avesse investito in attività di Ricerca, Sviluppo e Innovazione, potesse beneficiare del credito R&S. Quindi, l’interpretazione fornita dall’Amministrazione finanziaria nell’ambito dei documenti di prassi successivi all’emanazione della circolare n. 5/E del 2016 rappresentava a tutti gli effetti una posizione nuova e, in quanto tale, inapplicabile nei confronti dei Progetti R&S posti in essere dalla Società, giacché né la legge istitutiva del credito di imposta, né il relativo decreto attuativo, né la circolare n. 5/E 2016 (ovvero l’unico documento di prassi all’epoca emanato dall’Agenzia delle entrate) avevano mai attribuito al Manuale di Frascati il rango di fonte interpretativa né, di conseguenza avevano mai “sposato” la tesi della necessaria sussistenza di un prodotto o processo, scientifico o tecnologico, che apportasse un beneficio per l’intera economia. Sulle altre eccezioni sollevate nel ricorso introduttivo ribadiva le argomentazioni e richieste formulate.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Il ricorso è fondato e deve essere accolto.

Il collegio osserva che la controversia deve essere inizialmente inquadrata con riferimento in termini di fatto all'oggetto della pretesa erariale ovvero l'Atto di recupero indicato in epigrafe che trae origine da una attività ispettiva intrapresa dai funzionari dell'Ufficio controlli della Direzione Provinciale III di Roma nei confronti della Società, avente ad oggetto il controllo delle scritture contabili attuate ai fini IRES, IRAP ed IVA, relativamente al periodo di imposta 2017, con particolare riferimento all'utilizzo in compensazione del credito per ricerca e sviluppo. All'esito di tale attività ispettiva, in data 23/07/2020, i verificatori consegnavano alla Società un processo verbale di constatazione a mezzo del quale veniva constatata, in relazione ai progetti di ricerca posti in essere dalla Società - **il cui credito ex art. 3 del D.L. n. 145/2013 era maturato nell'anno 2016** - la carenza dei requisiti richiesti ex lege per la qualificazione delle attività di ricerca e sviluppo nell'accezione richiesta dalla normativa in vigore; di conseguenza, con il PVC, i verificatori proponevano all'Ufficio il **recupero del credito di ricerca e sviluppo compensato** [REDACTED] **nell'anno 2017** in presunta violazione degli artt. 3 del D.L. n. 145/2013 e dell'art. 17 del D.lgs. n. 241/1997, per un importo pari ad Euro 185.365,30. Precisato quanto sopra il collegio giudica fondate tutte le argomentazioni svolte nel ricorso a partire dalla eccezione sollevata in via preliminare ovvero la violazione e/o falsa applicazione dell'art. 21-octies della Legge 7 agosto 1990, n. 241: nullità dell'Atto di recupero in quanto emanato in eccesso di potere dell'Ufficio trattandosi di un organo dell'Amministrazione finanziaria non dotato della discrezionalità tecnica necessaria per valutare l'effettiva eleggibilità al credito R&S delle spese sostenute [REDACTED]. Infatti secondo il collegio giudicante per la contestazione della corretta fruizione del credito d'imposta ricerca e sviluppo l'Agenzia delle entrate avrebbe dovuto acquisire il parere tecnico del Ministero dello Sviluppo Economico in quanto, pur trattandosi di una facoltà e non di un obbligo, di fronte a problematiche di grande complessità e delle certificazioni prodotte dall'impresa ricorrente, diventava necessaria una valutazione di un organismo tecnico maggiormente qualificato senza nulla togliere ai funzionari della Agenzia delle entrate DP III di Roma. Le motivazioni addotte dall'ufficio espresse nell'atto impositivo, in mancanza di un parere tecnico, emesso dall'organo a ciò preposto (il Mise) si pongono sul piano di articolate deduzioni difensive non idonee e non sufficienti per legittimare la pretesa impositiva essendo sprovviste di dirette conoscenze di natura tecnico-scientifica tali da consentire una congrua valutazione circa la rispondenza delle attività svolte in concreto rispetto ai parametri normativamente previsti per la fruizione del credito d'imposta. Stabilito quanto sopra che porta inevitabilmente alla conclusione dell'annullamento dell'atto impugnato per carenza assoluta dei requisiti di legittimità e di merito il collegio non vuole esimersi dal prendere posizione sulle altre eccezioni sollevate nel ricorso.

Infatti il collegio prosegue rappresentando che l'art. 3 del D.L. n. 145/2013 aveva istituito in favore delle imprese che effettuavano investimenti in attività di ricerca e sviluppo un credito d'imposta nella misura del 25% (in taluni casi elevato al 50%) 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. Con la circolare n. 5/E del 16 marzo 2016 l'Agenzia delle entrate aveva, per la prima volta, fornito chiarimenti in merito ai presupposti soggettivi e oggettivi di accesso al beneficio, alle modalità di calcolo e di utilizzo, nonché in ordine alle ipotesi di cumulo con altre agevolazioni e agli adempimenti necessari per la corretta fruizione del credito di imposta. Nell'ambito di tale circolare, l'Agenzia delle entrate aveva precisato che *“per la concreta individuazione, nel contesto delle suddette attività di ricerca e sviluppo, delle attività da considerare ammissibili nell'ambito dello specifico settore del tessile e della moda, sono valide, in linea generale, le indicazioni fornite dal Mi.S.E. con l'allegata circolare n. 46586 del 16 aprile 2009”*. Con specifico riferimento al concetto di innovazione, nella circolare n. 46586 del 16 aprile 2009 - avente ad oggetto la *“vecchia”* disciplina del credito di imposta per la ricerca industriale e sviluppo precompetitivo di cui all'art. 1, commi 280-284, della L. n. 296/2006 - il MISE affermava espressamente che le attività di innovazione di processo, per come definite nel Manuale di Oslo (e non di Frascati), rientrano tra le attività agevolabili al credito R&S (*“Il rilievo attribuito alla innovazione discende dall'adesione ad una definizione di ricerca e sviluppo proprio del Manuale di Oslo, il cui orientamento è volto non tanto a monitorare la sola attività di R&S in termini di effetti sulla produttività dell'impresa, quanto a porre*

l'innovazione quale parametro dell'indagine volta ad individuare lo sforzo dell'impresa verso lo sviluppo e la creazione di un prodotto nuovo o significativamente migliorato"); e, com'è noto, il Manuale di Oslo, a differenza del Manuale di Frascati, non richiedeva come presupposto fondamentale, un superamento tecnico-scientifico che apporti un beneficio per l'intera economia bensì che ***"il prodotto o il processo sia nuovo (o significativamente migliorato) per l'azienda (non deve essere nuovo per il mondo)"***. A distanza di due anni dall'emanazione della suddetta circolare n. 5/E del 2016, il Ministero dello Sviluppo Economico (MISE) aveva pubblicato la circolare n. 59990 del 9 febbraio 2018 affermando, per la prima volta, che la fonte interpretativa per la corretta applicazione del credito R&S fosse il Manuale di Frascati. Successivamente, l'Agenzia delle entrate, nell'ambito di altri documenti di prassi (i.e. risoluzioni n. 46/E del 22 giugno 2018 e n. 40/E del 2 aprile 2019, sub Allegati nn. 5 e 6), aveva affermato che, sulla scorta di quanto previsto dalla circolare n. 59990/2018 e dal Manuale di Frascati, affinché un'attività innovativa fosse eleggibile al credito R&S, questa avrebbe dovuto prevedere il superamento di un ostacolo scientifico o tecnologico, producendo un beneficio per l'intera economia, evidenziando come non possano essere ritenute ammissibili le attività che apportavano un ampliamento delle conoscenze a livello della singola impresa. Era evidente, quindi, come l'Amministrazione finanziaria, a distanza di appena due anni dalla pubblicazione della circolare n. 5/E del 2016, avesse cambiato approccio eleggendo il Manuale di Frascati (e non più il Manuale di Oslo) quale fonte interpretativa di riferimento ai fini del credito R&S. Ora era evidente l'illegittimità (o meglio dire l'assurdità) di un simile operato: l'Agenzia delle entrate contestava alla Società l'indebita fruizione di un credito di imposta maturato nell'anno 2016, nel pieno rispetto della normativa e delle indicazioni di prassi all'epoca vigenti, sulla base di una più stringente interpretazione del requisito della novità che il MISE aveva fornito – si badi bene – per la prima volta nel 2018. Inutile dire che un simile operato era contrario al principio di legittimo affidamento e buona fede che, fino a prova contraria, dovrebbe essere alla base del rapporto Fisco-contribuente. **E ad ulteriore riprova della "confusione" normativa creata dall'Amministrazione finanziaria a seguito dell'emanazione dei più volte citati documenti di prassi (i.e. circolare n. 59990/2018 e risoluzioni n. 46/E del 2018 e n. 40/E del 2019), il Legislatore aveva recentemente introdotto la c.d. sanatoria del credito R&S, prevista dall'art. 5, commi 7-12, del D.L. 21/10/2021, n. 146, proprio per porre un rimedio ai disagi causati nell'ambito delle attività di verifica intraprese nel corso degli ultimi anni; addirittura, il Legislatore aveva ammesso alla sanatoria anche le imprese che non avevano subito una attività di verifica, consentendo alle stesse di restituire il credito di imposta fruito senza pagare sanzioni e interessi. Occorre anche aggiungere che la nuova norma sul credito s'imposta ricerca e sviluppo (articolo 1, comma 200, della legge 160/2019) menziona espressamente il rispetto del Manuale di Frascati per la fruizione del beneficio a riprova che per il passato detto requisito non era richiesto e tale disposizione non era nè retroattiva nè interpretativa.**

Da ultimo il collegio giudica fondate le argomentazioni svolte dalla parte ricorrente in ordine alla violazione e/o falsa applicazione dell'art. 13, comma 5, del D.lgs. n. 471/1997: l'illegittimità della sanzione irrogata dall'Ufficio in assenza di una condotta fraudolenta della Società. Orbene, tale modus operandi da parte dell'Ufficio risultava, innanzitutto, contrario alla stessa ratio sottesa all'art. 13, comma 5, del D.lgs. n. 471/1997. Tale disposizione prevedeva che ***"Nel caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute è applicata la sanzione dal cento al duecento per cento della misura dei crediti stessi. Per le sanzioni previste nel presente comma, in nessun caso si applica la definizione agevolata prevista dagli artt. 16, comma 3, e 17, comma 2, del Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. Si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli artt. 36-bis e 36-ter del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'art. 54-bis del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633"***. Questo regime sanzionatorio era stato introdotto dall'art. 27 del D.L. n. 185/2008 per contrastare quei comportamenti connotati da aspetti fraudolenti, in cui l'artificiosa rappresentazione contabile dei crediti in sede di autoliquidazione del debito fosse funzionale ad ostacolare o, comunque, rendere infruttuosa l'azione di controllo ai danni dell'Erario. Dal canto suo, la circolare n. 5/E del 16 marzo 2016, precisava che ***"si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante i controlli di cui agli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e all'art. 54-bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633"***; ancora, veniva osservato che ***"si configura una ipotesi di inesistenza del credito nel caso in cui non siano stati***

sostenuti i costi per attività di ricerca e sviluppo”. La Relazione al D.lgs. n. 158/2015 di “revisione del sistema sanzionatorio” chiariva che il riferimento contenuto all’art. 13, comma 5, del D.lgs. n. 471/1997 al “riscontro dell’esistenza del credito da utilizzare in compensazione mediante procedure automatizzate rappresenta condizione ulteriore a quella dell’esistenza sostanziale del credito, ed è volta ad evitare che si applichino le sanzioni più gravi quando il credito, pur sostanzialmente inesistente, può essere facilmente ‘intercettato’ mediante controlli automatizzati, nel presupposto che la condotta del contribuente si connota per scarsa insidiosità ... Devono, pertanto, escludersi dall’ambito applicativo della disposizione tutte quelle ipotesi in cui l’inesistenza del credito emerga direttamente dai controlli operati dall’Amministrazione nonché quelle ipotesi di utilizzazione di crediti in violazione di regole di carattere procedurale non prescritte a titolo costitutivo del credito stesso”. In altre parole, ed in linea con le stesse indicazioni fornite dall’Agenzia delle entrate nell’ambito di un altro documento di prassi (i.e. la risoluzione n. 36/E dell’8 maggio 2018), la sanzione prevista per l’indebita compensazione di crediti inesistenti dovrebbe riguardare le sole ipotesi in cui ricorra un comportamento fraudolento del contribuente, come nel caso in cui venga “allestito” un apparato contabile ed extracontabile per documentare (sulla carta) attività di ricerca e sviluppo che, in realtà, non sono mai state svolte; o ancora, laddove il credito d’imposta venga creato “artificiosamente” in sede di compilazione del modello F24, sfuggendo così ai controlli dei modelli di dichiarazione dei redditi. **Viceversa, qualora – come nel caso di specie – il credito venga disconosciuto per questioni puramente interpretative concernenti la lamentata carenza dei requisiti oggettivi previsti ex lege per potere beneficiare dell’agevolazione de qua, non potrebbe certo ricorrere l’ipotesi del credito inesistente, ma al più quella del credito non spettante. È indubbio infatti che, laddove il credito d’imposta - compensato tramite modelli F24 - sia stato correttamente inserito nelle dichiarazioni dei redditi presentate, accompagnatodalla Relazione illustrativa dei progetti, come pure dalla certificazione del revisore legale dei conti attestante l’effettività dei costi sostenuti (come avvenuto nel caso di specie), non possa essere addebitato al contribuente alcun comportamento fraudolento, avendo lo stesso fornito, in sede di eventuale verifica, tutta la documentazione comprovante le modalità di calcolo del credito d’imposta, al fine di poter beneficiare a pieno titolo della disciplina agevolativa prevista dal D.L. n. 145/2013.**

Pertanto l'atto impugnato deve essere annullato e le spese del giudizio devono essere compensate tra le parti considerata la novità della questione affrontata e la non uniformità della giurisprudenza tributaria nella materia trattata.

P.Q.M.

La Commissione accoglie il ricorso. Spese compensate.

Così deciso in Roma il 10 maggio 2022