

Documento firmato digitalmente
Il Relatore
MARIA CRISTINA PUCCI

Il Presidente
LEIDE POLCI



Sentenza n. 270/2023
Depositata il 08/11/2023
Il Segretario
LUCIA BARLETTA

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di MACERATA Sezione 1, riunita in udienza il 27/10/2023 alle ore 09:30 con la seguente composizione collegiale:

POLCI LEIDE, Presidente
PUCCI MARIA CRISTINA, Relatore
LAPPONI STEFANO, Giudice

in data 27/10/2023 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 254/2023 depositato il 28/06/2023

proposto da

[REDACTED]

Difeso da

[REDACTED]

Rappresentato da

[REDACTED]

ed elettivamente domiciliato presso albinovitola@legalmail.it

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Macerata

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

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- ATTO DI RECUPER n. TQ7CR2I00024-2023 REC.CREDITO.IMP 2021

a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti:

Ricorrente: IL RICORRENTE CONCLUDE COME IN RICORSO

Resistente: L'UFFICIO CONCLUDE COME IN COMPARSA

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La società [REDACTED], rappresentata e difesa dal [REDACTED] ricorre per l'annullamento dell'atto di recupero N. TQ7CR2I00024/2023, con il quale è stato recuperato un credito d'imposta da agevolazioni maturato negli anni 2016, 2017, 2018 e 2019 utilizzato in compensazione nell'anno 2021.

La società [REDACTED] rappresenta di essere una società attiva nella fabbricazione e commercio di articoli in materie plastiche e di aver condotto, nelle annualità 2016, 2017, 2018 e 2019, due distinti progetti agevolabili ai sensi della normativa in tema di Ricerca e Sviluppo di cui all'art. 3 D.L. 145/2013 vigente ratione temporis.

Il primo progetto riguardava l'attività di ricerca e sviluppo volte all'implementazione di nuove soluzioni tecniche per l'assemblaggio di soles in TPU ed EVA.

Il secondo l'Attività di Ricerca e Sviluppo volte allo sviluppo di soluzioni tecniche nuove per il riciclaggio di materie di scarto TPU Sviluppo nuovo processo per la realizzazione di soles composite TPU.

Le attività progettuali condotte hanno portato l'azienda ad implementare un nuovo impianto per la rigenerazione del materiale di scarto TPU, attraverso l'inserimento di nuovi macchinari (Impianto a spaghetti; Mulino Meccanoplastica G1000 HP180; Manovia Elettrica M93) frutto delle attività e dei test svolte nell'ambito dei detti progetti di ricerca.

I motivi del ricorso sono i seguenti:

I. Illegittimità dell'atto di recupero per errata applicazione dell'art. 3 del D.L. 145/2013 e per aver escluso l'attività di ricerca e sviluppo dall'ambito oggettivo per asserita mancanza dei cinque criteri di cui al Manuale Frascati (novità, creatività, incertezza, sistematicità, trasferibilità e/o riproducibilità)

La società ricorrente evidenzia in proposito che l'Ufficio resistente non avrebbe però applicato la normativa di cui al D.L. 145/2013 e al decreto attuativo del 27/5/2015, ma viceversa, il cd. Manuale di Frascati ed i propri documenti di prassi amministrativa (risoluzioni 46/E/2018 e 40/E/2019), in base ai quali inquadra l'attività di ricerca in "fondamentale, pianificata e sperimentale, previsti dalla Comunicazione della Commissione Europea (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014, recante "disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca e sviluppo e innovazio"n.e

La ricorrente evidenzia che il decreto-legge 145 del 2013, non richiama in alcun modo il Manuale di Frascati e quindi i criteri indicati dallo stesso non sono in alcun modo applicabili.

Di fatto fino alla legge di bilancio 2019, art. 1 comma 200, il Legislatore non chiedeva il superamento tecnico-scientifico che apportasse un beneficio per l'intera economia bensì, semplicemente, che il prodotto o il processo fosse nuovo o significativamente migliorato per l'azienda e non che dovesse essere nuovo per il settore di appartenenza.

L'Ufficio sul punto eccepisce che con l'art. 3 D.L. 145/13 e con le disposizioni dettate dal D.M. 27/05/2015, il Legislatore ha indicato le attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito di imposta. Tale operazione, però, non è stata fatta in autonomia ma ricalcando le definizioni di "ricerca fondamentale", "ricerca applicata" e "sviluppo sperimentale" contenute nel par. 1.3 punto 15 della Comunicazione della Commissione Europea (2014/C198/01) del 27/06/2014 recante "Discipline degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo ed innovazione". Tali definizioni erano state a loro volta mutuare da quelle adottate a livello di prassi internazionale per le rilevazioni nazionali in materia di spese in ricerca e sviluppo, secondo i criteri definiti in ambito OCSE e, più in particolare, nel c.d. "Manuale di Frascati".

Ne discende, pertanto, che, poiché l'individuazione delle attività ammissibili al credito d'imposta è stata effettuata dal Legislatore nazionale ricalcando le definizioni della citata comunicazione, i canoni individuati dal "Manuale di Frascati" che hanno costituito, da sempre, il parametro di riferimento per la verifica del fatto che le attività di R&S poste in essere potessero effettivamente essere assunte al credito di imposta.

II Infondatezza del recupero per mancanza del preventivo parere del MISE.

L'Ufficio contesta la necessità del preventivo parere del MISE in quanto il comma 2 dell'art. 8 D.M. 27/05/2015 non ne prevede l'obbligo.

III Illegittimità dell'atto impugnato per errata qualificazione del credito come inesistente e per l'effetto errata applicazione delle sanzioni.

L'Ufficio eccepisce viceversa di aver correttamente applicato la sanzione prevista dal richiamato art. 13 c. 5 D.Lgs. 471/97 in quanto in presenza di entrambi i presupposti previsti dal Legislatore ovvero:

- mancanza del presupposto costitutivo: il credito di imposta di R&S che sia stato utilizzato in assenza dei requisiti previsti dalla normativa è un credito in relazione al quale manca il presupposto costitutivo;
- non riscontrabilità della inesistenza mediante i controlli previsti dagli articoli 36- bis e 36- ter D.P.R. 600/73 e dall'articolo 54- bis D.P.R. 633/72: a differenza di quanto sostenuto nel ricorso non è sufficiente la mera indicazione del credito in dichiarazione e l'utilizzo in compensazione per escludere tale presupposto perché non è l'utilizzo del credito che deve essere rilevato dai controlli formali ma la sua inesistenza. Quest'ultima è stata verificata solo a seguito di specifica attività di controllo che è molto più pregnante della liquidazione delle dichiarazioni di cui ai richiamati articoli.

Il ricorso è stato discusso e deciso all'udienza del 27 ottobre 2023.

MOTIVI DELLA DECISIONE

La Corte ritiene che il ricorso meriti accoglimento.

Le spettanze o meno delle agevolazioni, in applicazione del principio "tempus regit actum", deve essere valutata applicando l'art. 3 del D.L. 145/2013 vigente all'epoca dell'utilizzo del credito d'imposta da parte della ricorrente, normativa che non prevedeva il riferimento ai criteri individuati nel Manuale di Frascati, viceversa applicabile a partire dall'anno d'imposta 2020, per espressa previsione legislativa.

Il Manuale di Frascati cui fa riferimento l'Ufficio, difatti, non è richiamato da alcuna disposizione di legge vigente nel periodo 2016-2019, ma è normativamente previsto solo dal comma 200 dell'articolo 1 della legge n.160 del 27.12.2019 (modificato dalla L.178 del 30.12.2020 Art.1), vigente dall'anno 2020.

Il credito, dunque, è stato legittimamente compensato.

Peraltro nel caso di agevolazioni tributarie, come quello in esame, sussiste il divieto di applicazione analogica di giudicati, di norme o prassi similari (cfr. Cass sez. Trib. Ordinanza n. 14781 del 10.05.2022).

Questa Corte non ritiene, viceversa, che il parere del MISE sia obbligatorio.

Come eccepito dall'Ufficio, difatti, la norma non prevede l'obbligo del preventivo parere.

Sul punto si richiama la recentissima sentenza 738/2023 del 15 settembre 2023 della Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado di Ancona che afferma.

“E' evidente, quindi, come l'attività di controllo rappresenti, per riserva di legge, una esclusiva attività di accertamento spettante di diritto all'Agenzia delle Entrate che può sviluppare in piena autonomia o, se lo ritiene necessario, avvalendosi anche di altre strutture della pubblica amministrazione utili e competenti per la motivazione dell'atto di accertamento; ovviamente trattasi di facoltà e non di obbligo e nell'ambito della piena autonomia della formazione dell'atto impositivo l'Agenzia delle Entrate ha, nel caso di specie, correttamente operato senza alcun abuso di potere”.

Stante l'accoglimento del primo motivo, il terzo, relativo alle sanzioni, deve ritenersi assorbito, evidenziandosi che, peraltro, anche volendo accogliere le tesi dell'ufficio, il credito sarebbe da qualificarsi «non spettante» e mai «inesistente», come definito dalla Cassazione nelle sentenze 34444/2021 e 7615/2022).

Le spese seguono la soccombenza.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso e condanna l'Ufficio al pagamento delle spese di lite che vengono liquidate in complessivi euro 3.330,00, oltre IVA e Cap se dovute.

Così deciso in Macerata, li 27 ottobre 2023.