



REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

LA COMMISSIONE TRIBUTARIA **PROVINCIALE**  
DI **ANCONA**

SEZIONE 2

riunita con l'intervento dei Signori:

<input type="checkbox"/>	FANTINI	UGO MARIA	Presidente
<input type="checkbox"/>	MARZIALI	CESARE	Relatore
<input type="checkbox"/>	ZAMPETTI	ENRICO	Giudice
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			
<input type="checkbox"/>			

ha emesso la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 268/2020  
depositato il 29/06/2020

- avverso ATTO DI RECUPER n° TQACR0100002 REC.CREDITO.IMP 2015  
- avverso ATTO DI RECUPER n° TQACR0100002 REC.CREDITO.IMP 2016  
contro:

AGENZIA ENTRATE DIREZIONE REGIONALE MARCHE  
VIA PALESTRO N. 15 60122 ANCONA

**proposto dal ricorrente:**

[REDACTED]  
VIA BRAMANTE N. 39 62010 APPIGNANO MC

**rappresentato da:**

**difeso da:**



SEZIONE

N° 2

REG.GENERALE

N° 268/2020

UDIENZA DEL

15/07/2021 ore 15:30

N°

392/21

PRONUNCIATA IL:

15 LUG. 2021

DEPOSITATA IN  
SEGRETARIA IL

11 AGO. 2021

Il Segretario

## ESPOSIZIONE DELLE RAGIONI DI FATTO

### E DI DIRITTO RILEVANTI PER LA DECISIONE

██████████ S.P.A. impugna l'Atto di Recupero n. ██████████ emesso dall'Agenzia delle Entrate - Direzione Regionale di Ancona per CR.IMP.R&S/2016-2017 , notificato tramite pec il 19.02.2020, relativa ad agevolazioni per ricerca e sviluppo .

Esponde

- di essere una delle maggiori imprese del territorio marchigiano leader nella produzione di mobili d'arredamento (camere, camerette, arredi vari).
- Che le agevolazioni per ricerca e sviluppo (R&S) sono utili ma assolutamente minoritarie per le dimensioni dell'impresa; basti considerare che le compensazioni dei crediti d'imposta maturati nei due anni 2015-2016 per complessivi € 284.770,00 rappresentano per quegli stessi anni il 6,88% degli investimenti R&S effettuati (globalmente € 4.137.338,00), il 10,63% degli utili conseguiti (globalmente € 2.677.085,00), il 15,45% dell'IRES-IRAP assoluta (globalmente € 1.842.549,00), e lo 0,12% del volume dei ricavi (globalmente € 234.808.611,00).
- Che all'esito dei controlli effettuati dall'AF, nonostante il rilevante materiale esplicativo e dimostrativo prodotto medio tempore dalla ricorrente (come risulta dettagliatamente riepilogato anche nel P.V.C. del 17.10.2019 alle pagg. 13-20 e pagg. 32-35), i Verificatori hanno ritenuto che le attività svolte non avessero i requisiti per poter accedere alle agevolazioni R&S e che la documentazione predisposta per corroborarle non fosse idonea a giustificare la fruizione del relativo credito d'imposta.

Ricorda parte ricorrente che L'art. 3 del D.L. 145/2013 (cd. "Destinazione-Italia"), nella versione vigente all'epoca dei fatti, ha introdotto un credito d'imposta a favore di "...tutte le imprese ... che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo ..." (comma 1), intendendo per tali le attività riguardanti "a) lavori sperimentali o teorici ... aventi quale principale finalità l'acquisizione di nuove conoscenze ... senza che siano previste applicazioni o utilizzazioni pratiche dirette [in sostanza, ricerca pura o fondamentale]; b) ricerca pianificata o indagini critiche miranti ad acquisire nuove conoscenze, da utilizzare per mettere appunto nuovi prodotti, processi o servizi o permettere un miglioramento dei prodotti, processi o servizi esistenti ovvero la creazione di componenti di sistemi

complessi ... [in sostanza, ricerca mirata o sperimentale]; c) acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica e commerciale allo scopo di produrre piani, progetti, o disegni per prodotti, processi o servizi nuovi, modificati o migliorati, ... realizzazione di prototipi ... e progetti pilota ... [in sostanza, ricerca industriale e sviluppo sperimentale]; d) produzione e collaudo di prodotti, processi e servizi ... [in sostanza, sviluppo prototipale, test e feedback dei risultati" (comma 4), con esclusione soltanto delle "... modifiche ordinarie o periodiche apportate ai prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione, servizi esistenti e altre operazioni in corso, anche quando ... rappresentino miglioramenti" (comma 5). Di conseguenza, l'approccio alla normativa ed ai suoi limiti applicativi deve avvenire con oggettiva e prudente elasticità per assicurare il perseguimento effettivo dell'obiettivo di favorire il consolidamento di un sistema imprenditoriale qualificato ed altamente competitivo, come voluto in ambito comunitario.

Ciò deve indurre a ritenere che, laddove si renda necessaria una valutazione di tipo tecnico o tecnologico /scientifico, è richiesto un livello di sindacabilità del merito incompatibile col concetto di "inesistenza" e più aderente al concetto di "inattitudine": l'attività di ricerca e sviluppo esiste realmente, ma non può partecipare al progetto agevolabile e pertanto il relativo costo non può essere ammesso al beneficio (altro sarebbe invece il caso in cui l'attività non sia stata svolta o il costo sia stato artefatto, perché allora si incorrerebbe a pieno titolo nell'ipotesi della inesistenza).

§§§§§§§§§§§§§§§§

Il comma 12 dell'art. 3 sopra richiamato prevede che "12. Con decreto del Ministro dello sviluppo economico, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, da emanarsi entro 30 giorni dall'adozione dell'intervento all'interno del programma operativo nazionale di riferimento, sono adottate le disposizioni applicative necessarie, ivi comprese le modalità di iscrizione delle spese in bilancio, le modalità di verifica e controllo dell'effettività delle spese sostenute e della coerenza delle stesse con le previsioni di cui ai precedenti commi 3, 4 e 5, nonché le cause di decadenza e revoca del beneficio, le modalità di restituzione dell'importo di cui l'impresa ha fruito indebitamente e le eventuali relative maggiorazioni. La procedura telematica per usufruire del credito d'imposta prevede una verifica ex ante sulla conformità delle spese di ricerca e sviluppo che le imprese sostengono ed una ex post sull'effettiva entità delle spese sostenute. Qualora le spese effettivamente sostenute risultino inferiori di oltre il 20 per cento rispetto a quelle dichiarate, la misura dell'agevolazione sarà ridotta dal 50 per cento al 40 per cento sempre che permanga la spesa incrementale".

L'art. 8 del DM 27 maggio 2015 del Mef (di concerto con il Ministro dello Sviluppo Economico) riguardante "Attuazione del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo" prevede

Controlli - 1. Per la verifica della corretta fruizione del credito d'imposta di cui al presente decreto, 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.

**2. 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 **puo' richiedere al Ministero dello sviluppo economico di esprimere il proprio parere.**

3. Nel caso in cui, a seguito dei controlli, si accerti l'indebita fruizione, anche parziale, del credito d'imposta per il mancato rispetto delle condizioni richieste ovvero a causa dell'inammissibilità dei costi sulla base dei quali e' stato determinato l'importo fruito, l'Agenzia delle entrate provvede al recupero del relativo importo, maggiorato di interessi e sanzioni secondo legge. Sono fatte salve le eventuali responsabilità di ordine civile, penale e amministrativo...".

### **La posizione dell'AF in sede di controdeduzioni**

Nella presente fattispecie, come si vedrà, mancano i presupposti per il riconoscimento del credito: vale a dire la riconducibilità (delle attività svolte e dei costi quantificati) alla ricerca e sviluppo. Non si mette in dubbio che siano state svolte attività e che siano stati sostenuti i costi: si è escluso che entrambi i progetti, pur documentati (ma parzialmente idonei a dettagliare, secondo le prescrizioni, quanto svolto in senso ordinario e quanto riconducibile ad un "quid pluris", comunque non rappresentativo di ricerca e sviluppo), avessero le caratteristiche per essere definiti "a pieno titolo" (non essendo consentita una "mezza idoneità", come vorrebbe la ricorrente: "riduzione del recupero impugnato in misura corrispondente alla quota riferibile ai soli costi ammissibili", pag. 49 del ricorso) attuativi e finalizzati alla ricerca e sviluppo diversi dall'ordinario miglioramento, ammodernamento e promozione e gestione dei prodotti. La prassi (inequivocabilmente influenzata dai chiarimenti e dalle linee guida dettate dagli organismi internazionali, cui lo stesso legislatore nazionale si è ispirato) ha tradizionalmente legato l'innovazione attuata attraverso attività di ricerca e sviluppo ad un "miglioramento significativo" di prodotto e/o processo.

lmj



Tutte le volte in cui la natura tecnica degli accertamenti debba prevalere, la mera possibilità che sembrerebbe sottintesa al comma 12 dell'articolo 3 della normativa primaria – “...*la predetta Agenzia puo' richiedere al Ministero dello sviluppo economico di esprimere il proprio parere...*”- esprime in realtà la necessità di una discrezionalità tecnica che non può essere autonomamente esercitata dalla pubblica amministrazione se non attraverso il parere necessario degli organi tecnici e quindi delle strutture in seno al Ministero dello Sviluppo Economico o altri enti pubblici che, se del caso, possono essere chiamati in veste di consulente super partes.

Ne consegue, evidentemente, l'eccesso di potere che inizia l'attività procedimentale di accertamento, **a prescindere** dalle conclusioni cui l'organo accertatore è pervenuto.


Il ricorso va, pertanto, completamente accolto, mentre le peculiarità sopra evidenziate giustificano la compensazione delle spese.

P.Q.M.

La ctp accoglie il ricorso . Compensa le spese di lite.

Ancona li 15.7.2021

Il Giudice est.

Dr. Cesare Marziali  


Il Presidente

dr. Ugo Maria Fantini  
