

Documento firmato digitalmente

Il Relatore

ALESSANDRO NAPOLI

Sentenza n. 22/2022

Depositato il 21/04/2022

Il Segretario

CLAUDIA BORRELLI

Il Presidente

CARLO BUONAURO



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Commissione Tributaria Regionale per la VALLE D'AOSTA Sezione 01, riunita in udienza il 11/04/2022 alle ore 14:00 con la seguente composizione collegiale:

**BUONAURO CARLO**, Presidente  
**NAPOLI ALESSANDRO**, Relatore  
**TORNATORE MARCO**, Giudice

in data 11/04/2022 ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

- sull'appello n. 2/2022 depositato il 13/01/2022

**proposto da**

Agenzia Entrate Direzione Regionale Valle D'Aosta - Piazza Manzetti, 2 11100 Aosta AO

**elettivamente domiciliato presso** dr.valledaosta.gtpec@pce.agenziaentrate.it

**contro**

[REDACTED]

**Difeso da**

Laura [REDACTED] Ambrosi - [REDACTED]

Diego Annarilli - [REDACTED]

Antonio Iorio - [REDACTED]

**ed elettivamente domiciliato presso** [REDACTED]

**Avente ad oggetto l'impugnazione di:**

- pronuncia sentenza n. 46/2021 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale AOSTA sez. 1 e pubblicata il 08/11/2021

**Atti impositivi:**

- ATTO DI RECUPERO n. [REDACTED] REC.CREDITO.IMP 2016

**a seguito di discussione in pubblica udienza**

## **Richieste delle parti:**

**Ricorrente/Appellante:** espone i motivi di appello dei quali chiede accoglimento.

**Resistente/Appellato:** si rifà alle controdeduzioni depositate e chiede il rigetto dell'appello.

## **SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Con ricorso dinanzi alla C.T.P. di Aosta, la società contribuente impugnava l'atto emesso, nei suoi confronti, dall'Agenzia delle Entrate, avente ad oggetto il recupero per l'anno di imposta 2016 della somma di euro 68.778,00 per credito di imposta da ricerca e sviluppo, con irrogazione di sanzioni per euro 68.778,00 ed interessi per euro 9.651,19, per un importo complessivo di euro 147.215,94.

L'Ufficio si costituiva in giudizio per la reiezione del ricorso, argomentando, in particolare, nel senso che le attività intraprese dalla contribuente, per beneficiare del predetto credito, si sarebbero sostanziate nell'applicazione di moderne tecnologie già note e già introdotte anche nel settore di appartenenza.

Con sentenza n. 46/2021 la C.T.P. di Aosta accoglieva il ricorso, ritenendo sussistenti i presupposti di legge del credito di imposta in contestazione, utilizzato dalla contribuente in compensazione.

L'Amministrazione Finanziaria interponeva appello per la riforma della sentenza di primo grado, incentrato, in estrema sintesi, sul seguente motivo: difetto di motivazione – motivazione meramente apparente – violazione e falsa applicazione del combinato disposto dell'art. 3 DL n. 145/2013, della Comunicazione della Commissione europea (2014/C/198/01) del 27 giugno 2014 e del c.d. Manuale di Frascati richiamato nella medesima Comunicazione.

La contribuente si costituiva, concludendo per la conferma della gravata sentenza, all'esito di diffuse argomentazioni nel senso dell'inammissibilità per genericità e dell'infondatezza dell'appello.

Con memoria illustrativa l'Ufficio ribadiva l'assunto per cui l'ottenimento del credito per ricerca e sviluppo risulterebbe subordinato allo svolgimento di attività nuove per il settore di appartenenza e non solo per il contribuente interessato, caratterizzate, sulla scorta del c.d. "Manuale di Frascati", da requisiti di novità, creatività, trasferibilità, etc. In questo senso, osservava l'Amministrazione, deponendo due disposizioni normative, ossia l'art. 1, commi 200 e ss, della L. n. 160/2019 e l'art. 5, commi 7 e ss, del D.L. n. 146/2021, che avrebbero positivizzato alcuni orientamenti di prassi, successivi all'esercizio in contestazione. L'Amministrazione avanzava, poi, la seguente proposta di conciliazione: alla luce della disciplina legislativa sopravvenuta rispetto alla notifica dell'avviso di recupero e di cui all'art. 5, commi 7 e ss., del D.L. n. 146/2021, con il quale il Legislatore (in ragione della possibile tardività dei "ripetuti interventi di prassi" richiamanti anche per il passato il c.d. Manuale di Frascati, contestualmente riconosciuti comunque del tutto corretti dal Legislatore medesimo) ha consentito il riversamento dell'importo del credito R&S indebitamente utilizzato in compensazione senza applicazione di sanzioni ed interessi, l'Ufficio, senza nulla riconoscere nel merito ma in un'ottica squisitamente deflattiva del contenzioso in essere, propone alla ██████████ di definire la vertenza negli stessi termini, ai sensi degli artt. 48 e segg. del D.Lgs. n. 546/92, pertanto corrispondendo una somma netta pari ad euro 68.778,00, corrispondente al credito indebitamente utilizzato in compensazione nel caso *de quo*.

## MOTIVI DELLA DECISIONE

Preso atto del mancato perfezionamento della prospettata soluzione conciliativa, ad avviso di questa Commissione l'appello dell'Ufficio si rivela infondato, con conseguente conferma della sentenza di prime cure.

Il Collegio rileva, innanzitutto, che tale pronuncia contiene un'ampia e coerente esposizione in termini argomentativi, alle quali si effettua espresso riferimento per quanto non specificamente illustrato nella presente statuizione a fronte della censura dell'appellante.

In via preliminare, non coglie nel segno la doglianza dell'Ufficio relativa ad un asserito vizio di motivazione della gravata sentenza, atteso che, come detto, i relativi approdi ermeneutici appaiono condivisibili. Peraltro, in ogni caso, l'effetto devolutivo dell'appello consentirebbe, comunque, ai giudici di secondo grado, di modificare una parte o tutta la motivazione della decisione impugnata, nei limiti dei motivi di gravame, non essendo la *ratio decidendi* dei giudici di primo grado vincolante per la decisione del giudice del grado superiore d'appello. Un'ipotetica nullità della sentenza della CTP per violazione dell'art. 132 comma 2 n. 4 c.p.c. comporterebbe, comunque, la necessità per la CTR di decidere nel merito, per effetto della conversione dei motivi di nullità in motivi di gravame, ex art. 161 c.p.c. (e *pluribus*, Cass. n. 27516/16 e 27401/17). La *ratio* del predetto insegnamento è ancorata, difatti, al carattere devolutivo pieno dell'appello, mezzo non limitato al controllo di vizi specifici, ma rivolto a ottenere il riesame della causa nel merito in relazione ai punti della decisione sottoposti a censura.

Gli argomenti di merito adottati dall'appellante, unitariamente delibati in questa sede attesa l'intima connessione dei relativi profili devoluti allo scrutinio del Collegio, non colgono nel segno, tenendo conto della disciplina normativa vigente *ratione temporis*.

In punto di fatto, sulla scorta di quanto argomentato nella statuizione di prime cure, il primo progetto in esame, ai fini della fruizione del credito di imposta per ricerca e sviluppo, riguardava l'introduzione di soluzioni innovative volte all'ottimizzazione e razionalizzazione del *back office* e della catena di fornitura per migliorare l'offerta di prodotti e servizi alla clientela, con tempi ridotti tra la richiesta e l'effettiva fornitura. Il secondo progetto concerneva la digitalizzazione del magazzino, anche per un'esatta collocazione delle giacenze ed analisi degli articoli presenti.

In punto di diritto, a riprova della correttezza della gravata pronuncia, in adesione alle difese della contribuente appellata, il Collegio richiama condivisibile e recente giurisprudenza tributaria di seconde cure, da cui non vi è ragione di discostarsi in questa sede, la quale, nel valorizzare *ratione temporis* la sufficienza di un obiettivo *quid pluris* dell'investimento per la singola realtà aziendale in termini di efficientamento dei processi, statuisce, con persuasivo e pertinente *iter* logico, quanto segue: "*le innovazioni scientifiche e tecnologiche per avere un ritorno positivo devono essere finalizzate ad uno scopo che varia a seconda della natura dell'impresa ... Il credito di imposta è certamente finalizzato a favorire le imprese che si impegnano nella ricerca, ma il concetto di ricerca e innovazione non può essere ingessato: le agevolazioni devono tenere conto della progettazione industriale e del miglioramento dell'offerta premiando le imprese che investono in tecnologia e ricerca. Nel caso di specie, la ricerca effettuata dalla società non può essere declassata a semplice ammodernamento produttivo, ma deve essere considerato investimento verso una nuova tipologia di processo finalizzato a ottimizzare così i tempi e gli sfridi e al tempo stesso a rendere più veloce e competitiva la risposta dell'impresa sul mercato e a produrre prezzi adeguati a nuove richieste*" (Commissione Tributaria Regionale Emilia-Romagna 1.3.2021, n. 307/4/21).

Né vengono in emersione elementi sufficienti per ritenere che la diversa disciplina sopravvenuta, invocata dall'Ufficio, trovi applicazione anche all'esercizio in contestazione. Ferma la necessità, fatta propria dal Legislatore, di definire in modo maggiormente nitido i contorni e la latitudine applicativa dell'istituto, obiettivamente difettano, in sede di ermeneusi dello *ius superveniens*, profili inequivoci tali da sussumere, in riferimento all'esercizio 2016, la novella nell'alveo delle disposizioni di interpretazione autentica e/o delle norme innovative con valore retroattivo, pur ammissibili nell'ordinamento tributario. Ciò, a maggior ragione in difetto di espressa auto-qualificazione, negli specifici termini postulati dall'Ufficio, da parte del Legislatore.

Ne consegue, quindi, che, ad avviso di questa Commissione, tenendo conto della sopra-illustrata *ratio decidendi*, di per sé sufficiente per la conferma dell'annullamento dell'atto di recupero statuito in prime cure, i progetti realizzati dalla contribuente rientrano, *ratione temporis*, nell'alveo della norma sul credito di imposta per ricerca e sviluppo, con conseguente rigetto dell'appello dell'Ufficio.

Le spese seguono la soccombenza e sono liquidate nell'importo di euro 2.000,00, oltre accessori di legge.

#### **P.Q.M.**

La Commissione Tributaria Regionale per la Valle d'Aosta, definitivamente pronunciando, rigetta l'appello e conferma la sentenza di primo grado. Condanna l'appellante a rifondere le spese di lite, liquidate in euro 2.000,00, oltre accessori di legge.

Aosta, 11 aprile 2022

L'ESTENSORE

dott. Alessandro Napoli

IL PRESIDENTE

dott. Carlo Bonauro