

# Corte di Giustizia Tributaria di primo grado Verona, sez. II, sentenza 19/11/2024, n. 451

CGT1 Verona  
Sentenza  
19 novembre 2024

## Sul provvedimento

Citazione : Corte di Giustizia Tributaria di primo grado Verona, sez. II, sentenza 19/11/2024, n. 451

Giurisdizione : Corte di giustizia tributaria di primo grado di Verona

Numero : 451

Data del deposito : 19 novembre 2024

## Testo completo

Sentenza n. 451/2024

Depositato il 19/11/2024

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di VERONA Sezione 2, riunita in udienza il 21/10/2024 alle ore 09:00 con la seguente composizione collegiale:

D'AMICO ERNESTO, Presidente

GENOVESE GIOVANNI, Relatore

RUSSO CARMINE, Giudice

in data 21/10/2024 ha pronunciato la seguente

## SENTENZA

sul ricorso n. 589/2020 depositato il 03/12/2020

### proposto da

Ricorrente I Srl - P.IVA\_1

Difeso da

Difensore I CF\_Difensore 1

Avv. Difensore\_2 - CF\_Difensore\_2

ed elettivamente domiciliato presso Email\_1

### contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Verona

elettivamente domiciliato presso Email\_2

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- ATTO RECUPERO n. T6ZCRTT00059/2019  
REC.CREDITO.IMP 2015

- ATTO RECUPERO n. T6ZCRTT00059/2019  
REC.CREDITO.IMP 2016

- ATTO RECUPERO n. T6ZCRTT00059/2019  
REC.CREDITO.IMP 2017

a seguito di discussione in pubblica udienza

## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con il ricorso introduttivo del presente giudizio (R.G.

589/2020), Ricorrente\_1 s.r.l. impugnava l'atto di recupero del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo ex art. 3 D.L. n. 145/2013 in epigrafe meglio emarginato, con il quale l'agevolazione in questione veniva disconosciuta per gli anni 2015, 2016 e 2017, per un importo totale di € 216.592,56.

La ricorrente, che svolge attività di studio, progettazione e produzione di macchine ed impianti completi per i settori alimentare/plastica e chimica, contestava le risultanze dell'attività di controllo, dalla quale sarebbe emerso un numero di ore complessive dedicate all'attività di ricerca e sviluppo notevolmente inferiore a quello dichiarato. In particolare, evidenziava che le ore impiegate dal personale addetto e le attività svolte erano attestate da perizie giurate, e che i contrari elementi indiziari adottati dall'Ufficio risultavano privi dei requisiti di chiarezza, precisione e concordanza, e non idonei a fornire prova contraria. In particolare, le dichiarazioni rese dal legale rappresentante (che avrebbe partecipato a solo due progetti nel 2017) erano state travisate, e le dichiarazioni dei dipendenti raccolte dai verificatori, che facevano riferimento ad attività di tipo ordinario, non tenevano conto della mancata conoscenza da parte di essi dell'intera attività aziendale, a fronte di una visione complessiva posseduta dai tecnici che avevano redatto le perizie. Tali dichiarazioni non erano peraltro neppure state allegate all'atto impugnato.

La ricorrente contestava poi la fondatezza della deduzione dell'Ufficio secondo cui il rapporto fra costi del personale e ricavi sarebbero stati costanti nel triennio in esame rispetto a quello precedente;

in verità, i costi del personale, a parità di fatturato, erano aumentati del 43,50%, stante l'avvenuta chiusura dell'unità produttiva del locale di Indirizzo\_1 a Luogo\_1, dovuta alla cessazione dell'attività di progettazione e costruzione interna di macchine, quali silos e miscelatori, che sono state invece acquistate esternamente.

Eccepeva poi l'insussistenza dei presupposti per la formazione di un ruolo straordinario. In via subordinata, contestava l'irrogazione delle sanzioni per mancanza del requisito della colpevolezza ex art. 5 D.Lgs. 472/1997 e, in via ulteriormente gradata, l'applicazione della più grave sanzione prevista per i crediti inesistenti (dal 100% al 200%)

in luogo di quella per crediti non spettanti (30%), vertendosi in punto di riquantificazione del credito, e non di inesistenza dell'attività agevolata.

L'Agenzia delle Entrate di Verona si costituiva contestando il dedotto avverso e chiedendo il rigetto del ricorso.

L'Ufficio esponeva che l'attività di progettazione della ricorrente si svolgeva essenzialmente a seguito di commesse da parte dei clienti, che formulavano specifiche richieste, e rientrava perciò nell'ordinaria attività di produzione di produzione dei ricavi. L'analisi, effettuata con metodologia analitico-induttiva (utilizzabile anche a fronte di perizie giurate), aveva evidenziato che l'incidenza dei costi per personale rispetto al fatturato era rimasta stabile al 20% circa dal 2012 al 2017, mentre la sola incidenza dell'attività di ricerca e sviluppo era passata dal 15-25% del triennio 2012-2014 al 40-70% del triennio 2015-2017. Ciò suffragava le risultanze delle dichiarazioni raccolte dai verificatori, contenute nei verbali e pertanto già conosciute dalla ricorrente, che indicavano come non vi fosse stato un incremento di tale attività, ma solo una diversa imputazione dei costi.

Quanto al ruolo straordinario, osservava che la sua formazione è espressamente prevista nel caso di specie dall'art. 27 D.L. 185/2008.

Nelle successive memorie, la ricorrente ribadiva le proprie difese e, quanto alla contestazione sulla metodologia utilizzata, evidenziava l'assenza del preventivo parere del Mise, come previsto dalla Circolare 5/E/2016.

## MOTIVI DELLA DECISIONE

La contestazione relativa alla sussistenza di presupposti per la formazione di un ruolo straordinario è infondata alla luce dell'art. 27 comma 1-quater D.L. 185/2008, che prevede espressamente che "In caso di mancato pagamento delle somme dovute di cui al comma 1-bis il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate provvede all'iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle predette somme a norma dell'articolo 14 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602".

Nel merito, il ricorso è fondato.

Occorre premettere che l'art. 4 D.M. 27/05/2015 contiene un'indicazione non tassativa (come si evince dall'espressione "quali") dei "costi eleggibili al credito d'imposta", che devono essere provati dal contribuente con le modalità previste dall'art. 7, rispettivamente al comma 1 ("sulla base di apposita documentazione contabile certificata dal soggetto incaricato della revisione legale o dal collegio sindacale o da un professionista iscritto nel Registro dei revisori legali, di cui al decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39. Tale certificazione deve essere allegata al bilancio") e al comma 5

("In ogni caso, le imprese beneficiarie sono tenute a conservare con riferimento ai costi sulla base dei quali è stato determinato il credito d'imposta di cui al presente decreto, tutta la documentazione utile a dimostrare l'ammissibilità e l'effettività degli stessi e, in particolare: a) per quanto riguarda i costi del personale di cui all'art. 4, comma 1, lettera a), i fogli di presenza nominativi riportanti per ciascun giorno le ore impiegate nell'attività di ricerca e sviluppo,

firmati dal legale rappresentante dell'impresa beneficiaria, ovvero dal responsabile dell'attività di ricerca e sviluppo ..."). Dunque, se è vero che, in linea di principio, in tema di agevolazioni l'onere della prova incombe in generale sul contribuente (cfr., ex multis, Cass. 11583/2023), la normativa specificamente applicabile all'agevolazione che ci occupa prevede che tale onere venga assolto, in via preventiva, mediante l'allegazione al bilancio delle necessarie certificazioni e la successiva conservazione della documentazione indicata;

successivamente, egli soggiace alle ordinarie attività di controllo, verifica e accertamento da parte degli uffici finanziari, che potranno eventualmente sconfessare tali risultanze sia sul piano tecnico, sia su quello contabile. Nel caso di specie, l'Ufficio non ha contestato la regolarità formale dei documenti, bensì proprio la pertinenza e la congruità dei costi dichiarati.

-Ed è appunto sotto tale profilo probatorio – ben distinto da quello motivazionale o inerente al corretto esercizio del potere – che l'art. 8 comma 2 D.M. 27/05/2015 prevede 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" (enfasi aggiunta).

La normativa secondaria ha dunque previsto uno strumento tecnico di supporto all'attività di controllo dell'Agenzia delle Entrate proprio partendo dalla distinzione, all'interno di essa, tra le valutazioni che richiedono una competenza tecnico-specialistica e quelle che invece rimangono nell'alveo contabile o fiscale. La natura facoltativa dello strumento, se non obbliga l'Ufficio a ricorrervi, costituisce tuttavia un indice di valutazione degli elementi adottati per giustificare il recupero, la cui pregnanza dipende dal tasso tecnico-specialistico del rilievo.

In altri termini, tanto più tecnica è la contestazione formulata, quanto più elevata risulta la necessità che essa venga supportata da argomentazioni di natura specialistica. Nel caso di specie, l'Ufficio contesta la quantificazione delle ore di lavoro dedicate all'attività di ricerca e sviluppo dal personale della società, rispetto all'attività ordinaria. La ricorrente ha però allegato alcuni elementi di segno contrario, quali le perizie giurate che attestano l'attività svolta e una diversa incidenza del costo complessivo del personale, a seguito della chiusura di un'attività produttiva alla quale non si è accompagnato alcun licenziamento, essendo appunto il personale stato reimpiegato in tale attività. Tale attività esaurisce, almeno in una prima fase, l'onere probatorio del contribuente, facendo sorgere in capo all'Ufficio un onere di prova contraria. Esso non può limitarsi a sconfessarne labialmente la valenza, ma, nella misura in cui si muova sul piano essenzialmente specialistico, dev'essere supportato da elementi di eguale o superiore pregnanza tecnica. In altri termini, l'Ufficio ha inteso contestare proprio la "pertinenza e congruità dei costi sostenuti", ma ha fatto ciò mediante argomenti di natura contabile, senza avvalersi del parere del Mise e senza supportare con un parere di tipo specialistico il proprio convincimento.

Tale operazione – pur astrattamente legittima ove risul-

tasse manifestamente fondata anche senza la necessità di ricorrere a particolari valutazioni tecniche si scontra, nel caso di specie, con le risultanze di perizie giurate di segno contrario, che avrebbero necessitato di uno sforzo probatorio ben più ampio ed articolato di quello offerto in concreto, con l'individuazione dei necessari riferimenti tecnici e la puntuale confutazione degli elementi addotti dal contribuente. Le dichiarazioni di parte del personale impiegato - che attengono necessariamente ad un singolo segmento e non possono, di per sé, qualificare il tipo di attività svolta come ordinaria o meno - non paiono sufficienti a sconfiggere le contrarie risultanze offerte; in particolare, la ricostruzione del nuovo assetto organizzativo dell'impresa (negato dall'Ufficio) proposto dal contribuente, che si sarebbe verificato a seguito del reimpiego in attività di ricerca e sviluppo del personale precedente-

mente addetto all'unità produttiva chiusa, avrebbe richiesto una più pregnante confutazione anche sotto il profilo tecnico.

L'Ufficio non ha dunque assolto al proprio onere probatorio, il quale incide anche su quello motivazionale, non nel senso formale che esso debba necessariamente essere preceduto dal parere del Mise, ma in quello sostanziale che richiede adeguata confutazione delle allegazioni tecniche del contribuente.

Per tali ragioni, il ricorso deve essere accolto.

In ragione della novità della questione, le spese di giudizio devono essere interamente compensate.

**P.Q.M.**

Accoglie il ricorso. Spese compensate.