

# Ricerca e sviluppo, i giudici bocchiano i recuperi del Fisco arrivati oltre i termini

Alessandro Braggion Giorgio Gavelli

La giurisprudenza di merito, in tre recenti occasioni, respingendo le contestazioni dell'amministrazione finanziaria, ha confermato l'ormai consolidato orientamento in materia di crediti d'imposta per la ricerca e sviluppo, in particolar modo sotto il profilo della carenza "tecnica" degli organi accertatori in materia. Si tratta, rispettivamente, delle pronunce della Cgt di secondo grado della Campania n. 6212/7/2023 (presidente e relatore Tarallo), della Cgt di secondo grado della Lombardia n. 164/25/2024 (presidente Colavolpe e relatore Ferrero) e della Cgt di primo grado di Sondrio n. 7/2/2024 (presidente La Salvia e relatore Lamberti).

## Il parere del ministero

Nella prima sentenza presa in esame la Cgt campana ha rigettato l'appello dell'amministrazione finanziaria, ribadendo quanto già espresso in precedenza in analogia questione (con la sentenza n. 3780/2023), anche con richiami di numerosi precedenti giurisprudenziali favorevoli al contribuente.

La Corte è intervenuta su due aspetti:

da un lato ha riconosciuto che l'articolo 8, comma 2 del decreto ministeriale del 27 maggio 2015 contempla solo una facoltà per l'agenzia delle Entrate di richiedere al competente ministero di esprimere un parere in ordine a valutazioni di carattere tecnico;

dall'altro ha ritenuto che, nel caso di specie, tale facoltà avrebbe dovuto essere esercitata, in ragione delle problematiche tecniche di complessità non trascurabile.

A parere dei giudici campani, pertanto, l'ufficio non potrebbe rivendicare il possesso di conoscenze di natura tecnico-scientifica tali da permettere una congrua e appropriata disamina circa la rispondenza delle attività di ricerca e sviluppo ai parametri normativamente previsti per la fruizione del credito d'imposta; inoltre, in assenza di un parere tecnico emesso dall'organo a ciò preposto (seppur facoltativo), le motivazioni esposte nell'atto di recupero «si pongono di fatto sullo stesso piano delle altrettanto articolate deduzioni difensive e, quindi, appaiono intrinsecamente insufficienti a legittimare la pretesa impositiva» (si veda analogamente la sentenza della Ctp Napoli n. 4988/30/2022).

A ciò si aggiunga che la parte, a supporto della propria tesi difensiva, aveva depositato due perizie giurate, i cui contenuti non venivano confutati, da un punto di vista prettamente tecnico, dall'agenzia delle Entrate.

## I termini di accertamento

Con la seconda sentenza presa in esame, la Cgt della Lombardia ha rigettato l'appello dell'amministrazione, ritenendola, nel caso in questione, decaduta dal potere di accertamento per avere emesso l'atto di recupero del credito d'imposta ricerca e sviluppo oltre gli ordinari termini previsti dall'articolo 43, comma 1, del Dpr 600/1973 e (impropriamente) entro il maggior termine di otto anni previsto dall'articolo 27, comma 16, del Dl 185/2008.

I giudici lombardi hanno ritenuto corretto e coerente l'iter motivazionale percorso dalla Ctp, in particolar modo in relazione al fatto che le circolari ministeriali in materia tributaria non rappresentano una fonte del diritto e, pertanto, non possono imporre al contribuente adempimenti non previsti dalla legge e nemmeno istituire cause di revoca di agevolazioni fiscali non contenute nelle norme.

Oggetto del contendere era il credito d'imposta per la ricerca e sviluppo maturato nell'anno 2008 e utilizzato dal contribuente nell'anno 2011.

L'amministrazione, nelle proprie contestazioni, insisteva sul fatto che la parte non avrebbe inserito il credito nella dichiarazione dei redditi dell'anno 2011 (anno di utilizzo), bensì in quella relativa all'anno 2008 (anno di maturazione). Questo, evidentemente, al solo fine di sostenere la qualificazione del credito d'imposta come "inesistente" e quindi per poter emettere l'atto di recupero nel termine di otto annualità.

La Corte, dopo aver puntualizzato la correttezza dell'operato del contribuente e ritenuto il credito in oggetto certo ed esistente, ha dichiarato l'agenzia delle Entrate decaduta dal potere di accertamento, avendo emesso l'atto di recupero nel 2019 e quindi ben oltre gli ordinari termini di accertamento, rigettandone conseguentemente l'appello.

La terza ed ultima pronuncia in esame qualifica il credito d'imposta (a tutto voler concedere) come "non spettante", rifiutando l'inquadramento dell'agenzia delle Entrate come "inesistente".

La Cgt di Sondrio, in particolare, dopo aver ricordato la recente pronuncia della Cassazione (Sezioni unite n. 34419/2023) in tema di distinzione tra crediti "non spettanti" e "inesistenti", ha accolto il ricorso del contribuente, non ritenendo "inesistente" il credito in esame e dichiarando, anche in questo caso, l'amministrazione finanziaria decaduta dal potere di accertamento, per aver emesso l'atto di recupero oltre gli ordinari termini di cui all'articolo 43, comma 1, del Dpr 600/1973.

Da notare, peraltro, che il decreto delegato sulle sanzioni (Ag 144) dovrebbe qualificare come inesistenti i crediti per i quali mancano, in tutto o in parte, i presupposti costitutivi, formulazione da interpretare anche alla luce del criterio distintivo delineato dalle Sezioni unite.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Entro lo stesso termine, il datore di lavoro dovrà regolarizzare il lavoratore in nero. Se il lavoratore è ancora in forza all'accesso ispettivo, l'azienda dovrà instaurare con il lavoratore un contratto a tempo indeterminato, anche part-time, con una riduzione oraria non superiore al 50%, o un contratto a tempo pieno e determinato di durata non inferiore a tre mesi.

Per l'assunzione non si potrà usare il contratto intermittente; mentre sarà possibile sottoscrivere un contratto di apprendistato.

La regolarizzazione con contratto a termine dovrà comunque rispettare le soglie percentuali previste dalla legge o dal contratto collettivo.

Un'altra condizione è il mantenimento in servizio del lavoratore per un periodo non inferiore a tre mesi, cioè 90 giorni di calendario dalla data dell'accesso ispettivo. Nei casi di interruzione del rapporto di lavoro non imputabili al datore, è possibile ottemperare alla diffida con un contratto separato, stipulato successivamente all'accesso ispettivo, che dovrà consentire il mantenimento del rapporto per almeno tre mesi.

Invece, la diffida non potrà ritenersi adempiuta nei casi del mancato mantenimento effettivo del rapporto di lavoro per tre mesi nei 120 giorni dalla notifica del verbale, qualunque ne sia la ragione.

Un'altra ipotesi è la regolarizzazione di un periodo in nero svolto prima di quello regolare presso il datore di lavoro. La diffida, da adempiere entro 45 giorni, avrà a oggetto la rettifica della data di assunzione, il pagamento dei contributi e premi e il pagamento della sanzione in misura minima.

Per regolarizzare il lavoratore in nero non più in forza presso l'azienda, non si applica l'obbligo del mantenimento in servizio per almeno tre mesi.

### **Inottemperanza e ricorsi**

In caso di inottemperanza alla diffida entro 120 giorni, qualsiasi sia la situazione del lavoratore da regolarizzare, la sanzione aumenta nella misura del doppio del minimo o un terzo del massimo, se più favorevole. Il pagamento degli importi dovuti dovrà avvenire entro 60 giorni dalla scadenza dei termini per adempiere alla diffida.

Il ricorso al Comitato per i rapporti di lavoro va presentato entro 30 giorni dalla scadenza del termine per adempiere alla diffida.

© RIPRODUZIONE RISERVATA