Documento firmato digitalmente
Il Presidente e Relatore
ROSSELLA CATENA

Sentenza n. 3180/2025
Depositata il 17/07/2025
Il Segretario
MARIA DELLA VOLPE

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di MILANO Sezione 16, riunita in udienza il 23/06/2025 alle ore 09:30 con la seguente composizione collegiale:
, Presidente e Relatore
), Giudice
Giudice

in data 23/06/2025 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 1373/2025 depositato il 18/03/2025

proposto da

Difeso da
Andrea Giovanardi - GVNNDR67H26L157A

ed elettivamente domiciliato presso andreagiovanardi@legalmail.it

contro

Agenzia Entrate Direzione Regionale Lombardia

elettivamente domiciliato presso dr.lombardia.gtpec@pce.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- ATTO RECUPERO n. /2024 REC.CREDITO.IMP 2019

a seguito di discussione in pubblica udienza e visto il dispositivo n. 2540/2025 depositato il 23/06/2025

Richieste delle parti:

come in atti

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

L*a* impugna, chiedendone l'annullamento, totale o parziale, l'atto di recupero n. 2024, in materia di credito d'imposta da agevolazioni per l'anno 2019, comunicato in data 20 dicembre 2024.

In ricorso si evidenzia come il giudizio riguardi il disconoscimento, da parte dell'Ufficio, del credito d'imposta da ricerca e sviluppo di cui al d.l. n. 145 del 2013, di cui la società ha fruito nel 2019 in relazione alle attività svolte nel 2018. L'Ufficio sostiene impropriamente che il perimetro delle attività agevolabili andrebbe valutato in applicazione dei requisiti del Manuale di Frascati, e di conseguenza asserisce, senza il supporto di un parere tecnico del Mise, che i progetti svolti dalla società ricorrente non rientrerebbero nell'agevolazione. Tuttavia, come risulta da una perizia tecnica predisposta da un dottore di ricerca in Ingegneria delle costruzioni, già professore a contratto presso il Politecnico di Milano, le attività svolte da sarebbero qualificabili come ricerca e sviluppo, anche volendo fare riferimento al Manuale di Frascati. La pretesa è, quindi, illegittima, anche alla luce del consolidato orientamento giurisprudenziale.

I motivi di ricorso, analiticamente illustrati, quindi, sono così sintetizzati:

Illegittimità dell'atto impugnato per violazione e/o falsa applicazione dell'art. 3 del d.l. n. 145 del 2013, in ragione della sussistenza di tutti i requisiti previsti per la fruizione del credito di imposta. L'attività svolta da Isocell è qualificabile come ricerca e sviluppo nell'accezione rilevante ai fini dell'accesso al beneficio

Illegittimità dell'atto impugnato in ragione del fatto che l'Ufficio non può valutare l'ammissibilità delle attività svolte all'agevolazione applicando un manuale in lingua inglese richiamato (in altro contesto) dalla disciplina unionale. Violazione e/o falsa applicazione dell'art. 3 del d.l. n. 145 del 2013 e dell'art. 23 Cost.

Illegittimità dell'atto impugnato in ragione del fatto che, come risulta da perizia tecnica elaborata da un Dottore di ricerca in Ingegneria delle costruzioni, già Professore presso il Politecnico di Milano, anche facendo riferimento ai più rigorosi requisiti (illegittimamente) richiesti dall'Ufficio, l'attività in questione andrebbe comunque qualificata come ricerca e sviluppo.

Illegittimità dell'atto impugnato in ragione del fatto che l'Ufficio non può disconoscere il diritto al credito d'imposta per ragioni tecniche senza interpellare il Ministero dello Sviluppo Economico. Illegittimità del provvedimento per eccesso di potere e/o incompetenza, ai sensi dell'art. 21-octies della l. 7 agosto 1990, n. 241.

L'Ufficio non può disconoscere il diritto al credito d'imposta per ragioni tecniche senza interpellare il Ministero dello sviluppo economico. Difetto di prova. Violazione e/o falsa applicazione dell'art. 2697 del c.c. e dell'art. 7, co. 5-bis del d.lgs. n. 546 del 1992.

Infondatezza e illegittimità della contestazione circa le asserita <<criticità>> riguardanti la documentazione relativa all'attività svolta.

Infondatezza della contestazione circa le asserite <<criticità>> riguardanti i costi di consulenza agevolati.

La contestazione dell'Ufficio, a tutto concedere, secondo i principi sanciti dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione porterebbe al recupero del credito di imposta in quanto <<non spettante>> e non in quanto << inesistente>>. Conseguente illegittimità dell'atto impugnato.

Illegittimità della pretesa impositiva. La pretesa costituisce <<sanzione impropria>> che risulta illegittima per violazione del principio di tipicità e per assenza di colpevolezza da parte della Società, la quale ha agito in totale buona fede.

Illegittimità del provvedimento per difetto di motivazione, in quanto l'Ufficio non spiega quali sarebbero le caratteristiche tecniche del progetto che impediscono di accedere all'agevolazione e non allega i documenti richiamati nella motivazione.

Illegittimità dell'atto impugnato in quanto sottoscritto da funzionario privo di potere, qualora controparte non riuscisse a dimostrare che la firma è stata apposta dal capo dell'ufficio o da suo delegato, nominato a seguito di regolare concorso.

Inesistenza/nullità dell'atto impugnato per inesistenza/nullità della notificazione

Illegittimità del provvedimento impugnato in ragione della <<cristallizzazione>> del credito dichiarato, a fronte della mancata rettifica del quadro RU nel quale il credito è stato indicato

Illegittimità dell'atto di recupero in quanto l'ufficio ha fatto precedere a esso l'emissione di uno <<schema d'atto>>, pur qualificando il credito d'imposta di cui si prospettava il recupero come <<inesistente>>. Violazione dell'art. 6-bis della l. n. 212 del 2000. In via subordinata. illegittimità delle sanzioni irrogate.

Illegittimità delle sanzioni per obiettiva incertezza.

Illegittimità delle sanzioni per carenza del requisito della colpevolezza.

Illegittimità delle sanzioni per violazione del principio del <<ne bis in idem>>.

Illegittimità delle sanzioni poiché applicate in misura superiore a quelle previste dall'art. 13 del d.lgs. n. 471 del 1997 attualmente in vigore. Incostituzionalità dell'art. 5 del d.lgs. 14 giugno 2024, n. 87.

Illegittimità delle sanzioni poiché la contestazione dell'Ufficio, a tutto concedere, porterebbe al recupero del credito in quanto <<non spettante>> e non in quanto <<inesistente>>. Conseguente necessità di rideterminare le sanzioni.

L'Agenzia delle Entrate – Direzione Generale della Lombardia – Ufficio Contenzioso e Riscossioni, si è costituita con controdeduzioni, chiedendo il rigetto del ricorso con vittoria di spese. In particolare, illustrava come, con atto di recupero n. /2024, notificato in data 20 dicembre 2024, l'Ufficio Grandi contribuenti della Direzione Regionale della Lombardia provvedeva al recupero del credito di imposta per Ricerca e Sviluppo, relativo al periodo d'imposta 2018, utilizzato in compensazione dalla società nell'anno 2019 con codice tributo "6857". Al fine di analizzare la spettanza del suddetto credito di imposta nonché l'ammissibilità delle attività e delle spese sulle quali lo stesso era stato determinato, l'Ufficio notificava alla parte in data 10 giugno 2024 il questionario n. Q000186/2024, richiedendo l'esibizione della documentazione a supporto di tale credito, sulla base dei requisiti previsti dal decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145. A fronte delle richieste avanzate, la parte produceva la documentazione giustificativa in data 15 luglio 2024. In esito all'analisi della documentazione prodotta, l'Ufficio riteneva le attività svolte prive dei requisiti di novità e creatività necessari per rientrare tra le attività agevolabili. In particolare, è risultato che gli investimenti effettuati, lungi da essere preordinati al superamento dei limiti del settore, costituivano piuttosto attività finalizzate al miglioramento e al perfezionamento di prodotti già esistenti e costituivano il risultato di un semplice utilizzo dello stato dell'arte nell'azienda, senza alcun progresso delle conoscenze o delle capacità generali già disponibili. In definitiva, dunque, l'Ufficio riteneva gli investimenti della società non agevolabili.

Quanto ai motivi di ricorso, l'Ufficio rappresenta che la relazione di parte sarebbe stata sottoscritta dal Dott. . Tuttavia, come già chiarito nell'atto di recupero del credito impugnato, il documento risulta non sottoscritto, per cui non è stato possibile per l'Amministrazione individuarne l'autore. In ogni caso, alla luce della normativa di settore, l'Ufficio rappresenta che la concessione alle imprese del proprio territorio di sovvenzioni da parte degli Stati membri, costituisce in sé un aiuto di Stato incompatibile con il Trattato UE, tale da causare un'inaccettabile situazione di favor competitivo nei confronti di imprese che, in altri Stati,

non abbiano goduto di tale aiuto. Un incentivo, dunque, è legittimo solo se legato ad un'attività di ricerca e sviluppo che si propone di incrementare le conoscenze tecnologiche e scientifiche al fine di favorire lo sviluppo della competitività dell'industria comunitaria. In virtù di tale espresso richiamo, deve quindi ritenersi che i criteri di qualificazione e classificazione contenuti nel Manuale di Frascati (la cui ultima edizione è stata pubblicata dall'OECD in data 8 ottobre 2015) costituiscono in linea di principio fonte interpretativa di riferimento anche agli effetti del credito d'imposta in parola. Ciò è confermato anche dal Ministero dello Sviluppo economico (MISE), cioè l'organo dello Stato che è per legge competente a dirimere le questioni interpretative che sorgono sulla spettanza o meno dell'agevolazione, in relazione alla tipologia di attività svolta.

L'Ufficio, quindi, prosegue illustrando il concetto di "ricerca fondamentale", di "ricerca applicata" e di "sviluppo sperimentale", osservando che dai controlli eseguiti in merito alla spettanza del credito d'imposta, sulla base della documentazione prodotta e applicando i criteri generali espressi dal Ministero dello Sviluppo Economico in tema di ricerca e sviluppo, è stato verificato che le attività svolte dalla società in effetti non costituiscono attività di ricerca e sviluppo nell'accezione rilevante ai fini del credito d'imposta, non costituendo attività agevolabili, pur essendo potenzialmente idonee a generare benefici economici per la contribuente. Dalla documentazione prodotta, infatti, si constata che le attività intraprese non sono finalizzate al raggiungimento di avanzamenti delle conoscenze generali in campo scientifico o tecnologico, né è dato desumere in concreto quali sarebbero state le difficoltà e le incertezze di tipo scientifico e/o tecnologico che l'impresa avrebbe incontrato nella realizzazione dei progetti descritti e che, non essendo superabili o risolvibili con le conoscenze e le capacità disponibili, avrebbero reso necessarie le attività di ricerca e sviluppo.

Osserva, poi, l'Ufficio, che a norma dell'articolo 8 del decreto ministeriale 27 maggio 2015 "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"; dalla norma non emerge alcun obbligo di richiesta di parere, né tanto meno che la prova rimessa all'Ufficio sia condizionata allo stesso; gli Uffici infatti "possono richiedere" al MISE di esprimere il proprio parere, e quindi non sono obbligati ad assumerlo, senza che ciò possa influire in alcun modo sulla legittimità dell'atto di recupero. Si tratta di una possibilità, rimessa alla valutazione dell'Ufficio, che rientra nell'ambito dei poteri istruttori attinenti alla conduzione del controllo. Tale facoltà, dunque, è pienamente discrezionale, rientrando nel potere organizzativo dell'Ufficio stesso, e non è in alcun modo sindacabile, non costituendo il suo mancato esercizio né un'ipotesi di eccesso di potere dell'Amministrazione, né tanto meno integrando una carenza di prova.

Quanto al concetto di "inesistenza" del credito, l'Ufficio osserva che con l'articolo 13 del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158 è stata introdotta nel nostro ordinamento una definizione normativa di inesistenza. La norma testualmente recita: "si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli artt. 36-bis e 36-ter del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'art. 54- bis del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633". La giurisprudenza di legittimità, opponendosi ad un orientamento più risalente che non ravvisava differenze tra crediti di imposta inesistenti e non spettanti, ha chiarito che per credito inesistente si deve intendere «il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo (il credito che non è, cioè, 'reale')» (Cass. civ. sentenza 16 novembre 2021, n. 34445). Sulla questione, inoltre, la Corte è successivamente intervenuta a Sezioni Unite con la pronuncia citata dalla controparte, che ha chiarito che "[…] la nozione di credito non spettante implica un credito tributario che, pur certo nella sua esistenza e nel suo ammontare, sia, per una qualche ragione normativa, ancora non utilizzabile o non più utilizzabile in operazioni finanziarie di compensazione nei rapporti tra il contribuente e l'Erario» mentre è inesistente «il credito del quale non sussistono gli elementi costituitivi e giustificativi» (v. Cass., Terza Sez. Pen. n. 3367 del 26/06/2014; Cass. Terza Sez. Pen. n. 41229 del 25/09/2018)." Dunque, secondo le Sezioni Unite deve darsi prevalenza all'orientamento delle sentenze gemelle Cass. civ. nn. 34444/2021 e 34445/2021, che pongono in evidenza la novità rappresentata dall'articolo 13, comma 5 del d.lgs. n. 471/1997, soffermandosi: a) sui caratteri distintivi tra credito inesistente

e credito non spettante; b) sul diverso regime giuridico e sui presupposti che ne condizionano l'applicabilità. Con riferimento al primo aspetto, la Corte di cassazione valorizza il dato testuale dell'articolo 13 del d.lgs. n. 471/1997, che definisce il credito inesistente quale credito “in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli artt. 36-bis e 36-ter del DPR n. 600/1973 e all'art. 54-bis del DPR n. 633/1972”. Sono quindi delineati, ai fini dell'inesistenza, i due requisiti essenziali della mancanza del presupposto costitutivo e della non riscontrabilità mediante i controlli cd. automatizzati. Il credito non spettante invece è un'eccedenza o un credito d’imposta utilizzato in misura superiore a quella spettante, o in violazione delle modalità di utilizzo. Trattasi di una categoria residuale, in cui rientrano tutti i casi che non siano ricollegabili al credito inesistente. Ferma restando tale ricostruzione teorica, si ritiene che l’ipotesi de quo rientri chiaramente nella categoria di “credito inesistente”, in quanto l’Ufficio non ha potuto riscontrare l’insussistenza del credito di imposta richiesto dalla società attraverso un controllo automatizzato o un controllo formale della dichiarazione, avendo dovuto attivare un vero e proprio controllo sostanziale, con cui dare atto al contribuente del rilievo formulato e delle ragioni del recupero.

Quanto alla sottoscrizione dell’atto impugnato, l’Ufficio rappresenta e documenta che nel caso in esame, il firmatario è il dottor , funzionario della terza area funzionale e Capo Area Controlli sostanziali, Ufficio Grandi contribuenti della Lombardia. Con atto direttoriale Prot. n. , il Direttore dell’Agenzia ha attribuito al dott. la posizione organizzativa di Capo Area Controlli sostanziali dell’Ufficio Grandi Contribuenti della Direzione regionale della Lombardia. Con atto dispositivo Prot. n. del 18 dicembre 2023 sono state attribuite le deleghe di firma ai titolari di posizioni organizzative all’interno dell’Ufficio Grandi contribuenti, e tra di essi figura il dottor Iervolino. Il delegante è il direttore regionale pro tempore , dirigente, come risulta dal ruolo dei dirigenti dell’Agenzia delle Entrate.

Quanto alle modalità di notifica, l’atto di recupero non è stato notificato per posta o tramite un soggetto notificatore autorizzato, bensì per posta elettronica all’indirizzo Pec della società (“ .l@pec.it"). La notifica ha avuto esito positivo, essendone stata certificata la consegna.

In riferimento all’illegittimità del provvedimento impugnato per non essere stato preceduto da un ulteriore atto di accertamento in relazione al 2018, anno in cui il credito di imposta in discussione è stato indicato per la prima volta in dichiarazione della società, l’Ufficio richiama il contenuto della Circolare n. 31/2020.

Osserva, altresì, che l’Amministrazione ha notificato alla società lo schema d’atto per ragioni di cautela, per garantire in ogni caso il contraddittorio informato ed effettivo alla parte anche nel caso in cui venisse a emergere a posteriori l’insussistenza dei presupposti per la qualificazione di inesistenza del credito; pertanto, la norma, di cui la parte lamenta l’applicazione, realizza una maggiore tutela per la società, cui non è corrisposto, di contro, alcun beneficio per l’Amministrazione, anche in relazione ad una supposta proroga dei termini di decadenza, di cui l’Ufficio non ha in alcun modo beneficiato, operando in ogni caso nei termini ordinari.

Quanto alle sanzioni, l’Ufficio ritiene che la doglianza sia priva di fondamento e vada rigettata, posto che l’articolo 6, comma 2 del d.lgs. n. 472/1997 prevede che “non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono, nonché da indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento”. La ratio della norma è rintracciabile in un principio di giustizia sostanziale, in base al quale la violazione di una norma il cui ambito applicativo non è chiaramente definito non può comportare l’irrogazione di una sanzione amministrativa. Secondo la Corte di cassazione l’incertezza normativa oggettiva che esime il contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria, richiede una condizione di inevitabile incertezza sul contenuto, sull’oggetto e sui destinatari della norma tributaria, ovvero l’insicurezza e l’equivocità del risultato conseguito attraverso il procedimento d’interpretazione normativa, riferita non già a un generico contribuente, né a quei contribuenti che, per la loro perizia professionale, siano capaci di interpretazione normativa qualificata, e neppure all’Amministrazione finanziaria, ma al giudice,

unico soggetto dell'ordinamento al quale è attribuito il potere-dovere di accertare la ragionevolezza di una determinata interpretazione (per tutte si veda Corte di Cassazione, sent, n. 3108/2019). Da quanto sopra risulta, pertanto, pacifica l'inapplicabilità alla questione per cui è causa dei fatti indice di creazione giurisprudenziale e, nondimeno, l'inappropriato riferimento alla lesione del principio del legittimo affidamento che si sarebbe radicato in capo alla odierna ricorrente, che viene implicitamente asserita nel ricorso.

In riferimento alla disapplicazione delle sanzioni per assenza dell'elemento soggettivo della colpevolezza, richiesta dall'articolo 5, d.lgs. n. 472/1997, l'Ufficio ritiene che la società abbia tenuto una condotta colpevole, quanto meno sotto il profilo della diligenza e della prudenza e, pertanto, non possa essere correttamente applicata alla fattispecie odierna l'esimente invocata.

Quanto alla violazione del principio del ne bis in idem nel caso in cui si dovesse instaurare un procedimento penale in relazione ai medesimi fatti oggetto dell'atto di recupero, l'Ufficio osserva che la doglianza è del tutto generica e disancorata dall'accertamento dei fatti contestati, in quanto nell'atto di recupero crediti impugnato, infatti, non si fa alcun riferimento all'effettiva attivazione di un procedimento penale nel caso di specie.

In riferimento all'illegittimità delle sanzioni anche sotto il profilo della scorretta applicazione in atto delle aliquote previste dall'articolo 13 del d.lgs. n. 471/1997, senza tener conto delle modifiche intervenute a seguito del d.lgs. n. 87/2024 che, in relazione alla fattispecie di interesse, ha introdotto misure afflittive più miti rispetto al passato, si osserva che nell'atto di recupero del credito impugnato l'Amministrazione ha irrogato una sanzione pari al 100% dell'importo indebitamente compensato, mentre secondo la parte avrebbe dovuto applicare la minor sanzione prevista in base alla riforma. Tuttavia, l'articolo 5 del suddetto decreto prevede espressamente che il regime sanzionatorio più favorevole trovi applicazione solo nei confronti delle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024, in deroga al principio di retroattività della sanzione più favorevole sancito dall'articolo 3, comma 3 del d.lgs. n. 472/1997.

Da ultimo, la società ritiene che l'Ufficio abbia errato nel considerare il credito de quo inesistente piuttosto che non spettante, con conseguente applicabilità delle sanzioni nella più mite misura del 30%, ma anche tale doglianza è da rigettare, alla luce di quanto già sostenuto in precedenza, per cui non coglie nel segno l'eccezione, in quanto tutte le volte in cui l'Amministrazione finanziaria ritenga non sussistenti i presupposti previsti dalla normativa di riferimento, coerentemente il credito dovrà essere inquadrato tout court nella categoria della "inesistenza".

All'esito della trattazione del ricorso alla pubblica udienza del 23 giugno 2025, il Collegio ha deciso come da dispositivo.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Il ricorso è fondato e merita accoglimento.

Osserva il Collegio che, in applicazione del principio processuale della "ragione più liquida" (Cassazione, Sez. U, Sentenza n. 9936 del 08/05/2015, Rv. 630490; Sez. 5, Ordinanza n. 363 del 09/01/2019, Rv. 652184), appare fondata la doglianza inerente il mancato ottenimento di un preventivo parere tecnico del Ministero dello Sviluppo Economico.

La società ricorrente ha osservato che i funzionari dell'Agenzia delle Entrate, come è fisiologico e normale che sia, non possono essere provvisti delle conoscenze di natura tecnico-scientifica tali da consentire una congrua valutazione circa la rispondenza delle attività svolte in concreto ai requisiti normativamente previsti per accedere al credito d'imposta. Pertanto, è stato lo stesso legislatore, seguito poi dalla prassi amministrativa, a richiedere che l'Ufficio, in relazione a questa tipologia di accertamenti, acquisisca un parere

preventivo del Ministero dello Sviluppo Economico. In tal senso, il ricorrente ha richiamato il d.m. 27 maggio 2015 emesso dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, in sede di adempimento del mandato di attuazione conferito dall'art. 3 del d.l. n. 145 del 2013 in materia di credito d'imposta da ricerca e sviluppo, che ha previsto, all'art. 8, co. 2, 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".

Non vi è dubbio che, nel caso di specie, alla luce del contenuto della documentazione delle parti, sia quanto alla società ricorrente - con particolare riferimento non solo alla perizia di parte, ma anche alla memoria del 28/03/2023, presentata a seguito del pvc, in sede di interlocuzione con l'Ufficio – sia quanto alla stessa Amministrazione Finanziaria, quanto al contenuto del p.v.c, appare evidente come la questione contriversa sia incentrata essenzialmente su profili valutativi che involgono aspetti tecnici assolutamente specifici e settoriali.

Ed infatti, incontestata appare la premessa secondo cui le attività in contestazione, relativamente alle quali la società ha chiesto il riconoscimento del credito di imposta, riguardino il proseguimento del c.d. "progetto `, aggiudicato alla società nel 2017 quanto all'appalto per la realizzazione degli elementi strutturali prefabbricati di rivestimento del .

In particolare, i profili in discussione riguardano la possibilità o meno di ravvisare aspetti riconducibili alla "ricerca fondamentale", quanto al recupero dell'acqua utilizzata nel processo di produzione ed al recupero delle ceneri volanti ed il loro utilizzo nel mix design del calcestruzzo impiegato per la produzione dei manufatti, nonché profili riconducibili alla "ricerca industriale" ed allo "sviluppo sperimentale" in riferimento ai citati profili. Analoghi aspetti controversi riguardano l'attività innovativa di studio e progettazione di pilastri prefabbricati dotati di mensole di grandi dimensioni.

In senso positivo, quanto alla sussistenza dei requisiti per ottenere il beneficio, depone la perizia tecnica di parte, redatta dall'Ing. , dottore di ricerca in Ingegneria delle costruzioni e già Professore a contratto nel medesimo ambito settoriale presso il Politecnico di Milano, mentre, in senso opposto, risultano le conclusioni cui sono pervenuti i funzionari dell'Agenzia delle Entrate di Bergamo – Ufficio Controlli, in sede di pvc, secondo cui, al contrario, sulla base della documentazione prodotta e applicando i criteri generali espressi dal Ministero dello Sviluppo Economico in tema di ricerca e sviluppo, si ritiene che le attività svolte dalla società non costituiscano attività di ricerca e sviluppo nell'accezione rilevante ai fini del credito d'imposta.

Evidente, quindi, come già detto, l'elevato grado di tecnicismo presente nella vicenda in esame, cui si accompagna un altrettanto indiscutibile aspetto valutativo, che rende evidente il consistente livello di discrezionalità coinvolto nelle scelte della P.A.

Sebbene, quindi, come osservato dall'Ufficio, dalla norma di cui all'articolo 8 del decreto ministeriale 27 maggio 2015 - "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" - non emerga alcun obbligo di richiesta di parere, ma una possibilità, rimessa alla valutazione dell'Ufficio, nell'ambito di una scelta pienamente discrezionale, appare altrettanto evidente che, allora, non si comprende – secondo la detta prospettazione dell'Ufficio – in quali casi il parere preventivo del MISE potrebbe essere richiesto.

In altri termini, la lettura fornita, da parte dell'Ufficio, della norma citata conduce, implicitamente ma inevitabilmente, ad una sostanziale disapplicazione e, quindi, ad una tacita abrogazione della disposizione stessa, nella misura in cui l'Ufficio esclude - in casi che involgono profili altamente tecnici e, quindi, valutativi, come quello in esame – il ricorso al parere tecnico preventivo del MISE, non comprendendosi, nel silenzio dell'Ufficio sul punto, quali sarebbero i casi in cui, invece, risulterebbe opportuno far ricorso al citato parere.

Sotto altro aspetto, peraltro, una lettura coerente della disposizione, oltre che costituzionalmente orientata in riferimento all'art. 97 della Costituzione, renderebbe evidente come il ricorso al parere preventivo del MISE – organo altamente qualificato dal punto di vista tecnico – sarebbe funzionale a chiarire e dirimere sul nascere quegli aspetti tecnici controversi e/o controvertibili nelle singole vicende che tali aspetti coinvolgono, evitando e prevenendo, ove possibile, anche successivi contenziosi, il cui esito, all'evidenza, non può che essere del tutto incerto, proprio alla luce della complessità tecnica delle specifiche vicende.

Appaiono, sotto tale profilo, quindi, del tutto condivisibili le argomentazioni poste a fondamento delle pronunce delle Corte di Giustizia Tributaria citate dalla società ricorrente ed allegate al ricorso, che hanno concluso, in vicende analoghe, nel senso favorevole alla necessità di un parere tecnico preventivo ai sensi dell'art. 8 del decreto ministeriale 27 maggio 2015. Ciò, in particolare, quanto al riferimento alla necessità di far prevalere, a fronte della natura tecnica degli accertamenti, un concetto di discrezionalità tecnica che sia esercitata attraverso il parere necessario degli organi tecnici e, quindi, delle strutture nell'ambito del MISE che, all'occorrenza, possono avvalersi anche delle competenze di altri enti pubblici. Ciò, evidentemente, nell'ottica di un concetto di discrezionalità il cui esercizio appaia fondato su criteri di ragionevolezza e coerenza con le finalità dell'attività amministrativa.

Né appare condivisibile la considerazione dell'Ufficio, secondo cui la perizia di parte risulterebbe priva della sottoscrizione e, come tale, non valutabile, posto che, pur non risultando l'elaborato sottoscritto, lo stesso appare chiaramente riconducibile all'ing. la cui identità e qualifica professionale non è stata in alcun modo messa in dubbio dall'Ufficio stesso.

Ne discende, quindi, l'accoglimento del ricorso e l'annullamento dell'atto impugnato.

La novità della materia trattata giustifica la compensazione tra le parti delle spese del grado.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso e, per l'effetto, annulla l'atto impugnato. Compensa le spese del grado.

Il Presidente estensore