



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di CATANIA Sezione 14, riunita in udienza il 28/02/2025 alle ore 10:30 con la seguente composizione collegiale:

BRUNO FRANCESCO, Presidente
DISTEFANO FRANCESCO, Relatore
MARINO GIORGIO, Giudice

in data 28/02/2025 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 2553/2024 depositato il 25/03/2024

proposto da

Sicula Compost S.r.l. - 05472300879

Difeso da

Sergio Antonio Cacopardo - CCPSGN65R25C351J

Rappresentato da Salvatore Virgillito - VRGSVT65A12G371G

ed elettivamente domiciliato presso sergio.cacopardo@pec.ordineavvocaticatania.it

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Catania

elettivamente domiciliato presso dp.catania@pce.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- DINIEGO-REVOCA AGEVOLAZIONI-RATEAZ. n. 24010518303841221 REC.CREDITO.IMP 2017
- DINIEGO-REVOCA AGEVOLAZIONI-RATEAZ. n. 24012518103529985 REC.CREDITO.IMP 2019

a seguito di discussione in pubblica udienza e visto il dispositivo n. 459/2025 depositato il 03/03/2025

Richieste delle parti:

Il difensore di parte ricorrente insiste nei motivi del ricorso e nelle memorie.

Il rappresentante dell'Ag. delle Entrate insiste nei propri atti difensivi.

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La società ricorrente ha proposto ricorso avverso i dinieghi, per tardività, dei crediti di imposta ricerca e sviluppo protocollo 24010518303841221 del 16.01.2024 e protocollo 24012518103529985 del 25.01.2024, con sei motivi di ricorso.

In primo luogo, afferma l'autonoma impugnabilità del provvedimento di scarto della dichiarazione diretta a generare il credito di imposta, inquadrando la fattispecie nella lett. h) dell'art. 19 del d.lgs. 546/1992, laddove si considera atto autonomamente impugnabile "il diniego o la revoca di agevolazioni".

Contesta, inoltre, l'illegittimità dello scarto della dichiarazione e del diniego del credito di imposta, poiché la società ha presentato nei termini le previste dichiarazioni per poter fruire dei crediti di imposta per i due investimenti realizzati (la prima il 20.07.2023 la seconda il 28.12.2023); deduce inoltre che: la tempestività o la tardività riguarda la comunicazione di volersi avvalere del credito di imposta, non il quadro RU del modello unico; la valutazione della tempestività o tardività della comunicazione va riferita alla prima valida presentazione e non alla data in cui vennero integrati i dati non costitutivi del credito; il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate va disapplicato nel punto in cui non tiene conto della normativa in materia di emendabilità della dichiarazione. Tale disciplina dovrebbe applicarsi a fortiori, per le mere comunicazioni quale quella oggetto del caso in questione.

Parte ricorrente eccepisce anche il difetto di motivazione degli atti impugnati, essendosi l'Ufficio limitato ad affermare la tardività, quando invece la prima dichiarazione di entrambi gli investimenti venne presentata per tempo.

In merito alla qualificazione e rilevanza delle omissioni presenti nella comunicazione, espone che l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto di scartare la dichiarazione per la mancata indicazione dei nominativi dei componenti del collegio sindacale della Sicola Trasporti spa, società partecipante all'intero capitale dell'attuale ricorrente; tale indicazione richiedeva ai sensi dell'art. 85 del d.lgs 159/2011 in materia di dichiarazioni antimafia.

Tuttavia, nella sua comunicazione l'Agenzia delle Entrate, nel segnalare l'omissione, afferma di avere potuto verificare dalla Banca dati nazionale i nominativi e, come verificabile dai documenti allegati, li elenca analiticamente lasciando intendere di avere così integrato la domanda dalle citate mancanze.

L'Amministrazione ha dunque reperito ex se i dati mancanti (peraltro assolutamente marginali alle finalità di controllo); non può richiedere documenti di cui è in possesso o che comunque sono in possesso di altra amministrazione.

Deduce altresì la violazione del principio di proporzionalità tra la mancata indicazione di nominativi già conosciuti all'Amministrazione e l'irrimediabile conseguenza della perdita del credito di imposta.

In merito alla valenza della comunicazione da cui sorge la possibilità di utilizzo del credito di imposta, premette che detto credito non viene autoliquidato dal contribuente che effettua l'investimento o la spesa generatrice del credito, ma richiede una autorizzazione preventiva da parte della stessa Amministrazione.

Rileva che la comunicazione con la quale la società manifestava l'intenzione di fruire del credito già maturato per l'investimento agevolato, è stata presentata nei termini. La stessa dichiarazione, qualificata dall'Ufficio

come priva dei nomi dei componenti il collegio sindacale della controllante, viene integrata degli elementi mancanti.

Rileva, inoltre, che la comunicazione con la quale l'Agenzia ha avvisato la società della mancanza e la invitava a regolarizzare, non conteneva l'indicazione di alcun termine entro il quale provvedere.

Infine, deduce che nessuna delle comunicazioni con cui l'Agenzia ha prima richiesto l'integrazione e poi comunicato lo scarto è stata mai notificata alla società o al suo intermediario; è stata data efficacia ad atti amministrativi che sono stati solo caricati su un portale senza curarsi della effettiva conoscenza dei destinatari; è vero che tali atti sono qui prodotti e quindi conosciuti, ma con la decadenza dal godimento dei crediti di imposta si è data efficacia non alla conoscenza in quanto tale ma al momento in cui tale conoscenza è avvenuta.

Si è costituita l'Agenzia delle Entrate che ha così replicato.

Quanto al provvedimento n. 24010518303841221 del 16.1.2024

Ha dedotto che la L. n. 208/2015, all'art. 1, comma 103, espressamente prevede che: *"i soggetti che intendono avvalersi del credito di imposta devono presentare apposita comunicazione all'Agenzia delle entrate. Le modalità, i termini di presentazione e il contenuto della comunicazione sono stabiliti con provvedimento del direttore dell'Agenzia medesima [...] l'Agenzia delle entrate comunica alle imprese l'autorizzazione alla fruizione del credito d'imposta"*. Pertanto, è la legge che espressamente rimanda al provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate in ordine – tra gli altri aspetti – al termine di presentazione della comunicazione.

Orbene, il provvedimento emanato nel 2023 (che si allega), al punto 3.2 prevede in generale che: *"il Modello è inviato entro il 31 dicembre dell'anno successivo a quello nel corso del quale sono effettuate le acquisizioni di cui al punto 1.2"* e, con riguardo 4 agli investimenti effettuati fino al 2022 (quale quello in esame), al punto 4.1 prevede che: *"I soggetti che intendono beneficiare del credito d'imposta per le acquisizioni effettuate entro il 31 dicembre 2022 continuano ad utilizzare il modello approvato con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 14 aprile 2017, come modificato, da ultimo, con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 30 giugno 2022, da inviare entro e non oltre il 31 dicembre 2023. Decorso tale termine non sarà più possibile presentare comunicazioni relative agli acquisti effettuati entro il 31 dicembre 2022. Resta ferma l'applicazione delle disposizioni di cui ai precedenti punti 3.4, 3.5 e 3.6, considerando quale termine di presentazione il 31 dicembre 2023"*.

Il richiamato punto 3.6, per quanto di interesse, dispone che: *"le comunicazioni inviate successivamente al termine di presentazione previsto dal punto 3.2 saranno scartate in fase di accoglienza. Oltre tale termine potranno essere accolte eventuali comunicazioni rettificative dei dati del quadro C, nei casi di comunicazioni sottoposte al controllo antimafia risultate incomplete, se pervenute entro 60 giorni dalla restituzione dell'apposita ricevuta telematica e a condizione che l'importo del credito richiesto con la comunicazione rettificativa non risulti variato rispetto a quello presente sulla comunicazione originaria"*.

Assume che in data 10.8.2023, l'Ufficio ha trasmesso alla società – tramite portale telematico - apposita comunicazione con cui evidenziava che erano state riscontrate le incongruenze ("tra i soggetti indicati nella dichiarazione sostitutiva di cui al quadro C rispetto ai soggetti risultanti dalla Banca Dati Nazionale Antimafia: mancano 4 soggetti: 4 sindaci (AIELLO F., AMICIZIA C., BONACCORSO P., RIZZO A.). Pertanto, l'istruttoria resta subordinata alla presentazione di una comunicazione rettificativa con la completa indicazione nel quadro C di tutti i soggetti di cui al citato art. 85).

Rileva che la comunicazione rettificativa è pervenuta il 5.1.2024, quindi ben oltre il termine di sessanta giorni, ossia quello per l'integrazione espressamente previsto nel provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate (punto 3.6 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate).

Aggiunge che la tardività, non è riferita alla comunicazione del 20 luglio 2023, ma alla comunicazione rettificativa; né ha rilievo la mancata indicazione espressa del termine in seno alla comunicazione con cui è stata chiesta la rettifica, essendo la legge a chiarire (indirettamente tramite il rinvio al provvedimento dell'Agenzia delle Entrate) l'iter per la fruizione del credito; il riferimento alla legge, pertanto, determina una chiara motivazione dello scarto.

Inoltre, la comunicazione rettificativa doveva riguardare non soltanto l'indicazione completa nel quadro C dei soggetti di cui all'articolo 85, commi da 1 a 2-quater, del decreto legislativo n. 159 del 2011, ma anche degli eventuali familiari conviventi dei soggetti da sottoporre alle verifiche antimafia.

Precisa che oggetto del presente giudizio non è l'irrogazione di sanzioni, ma il mancato riconoscimento di un'agevolazione fiscale per mancanza di un elemento costitutivo (i.e. la tempestività dell'integrazione della richiesta).

Le richieste di agevolazioni e crediti che vanno presentate entro rigorosi termini di legge. Peraltro, il principio di emendabilità della dichiarazione è pensato per consentire al Contribuente di opporsi, comunque, in fase giudiziale ad una pretesa dell'Ufficio ed evidentemente tale principio mal si attaglia al caso di specie ove non v'è una pretesa dell'Ufficio.

Il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate (cui la legge direttamente rimanda) prevede che le comunicazioni vengano inviate attraverso il software disponibile sul sito dell'Agenzia e che, dunque, le comunicazioni avvengano telematicamente. In ogni caso, la disponibilità della comunicazione sul portale assicura la conoscenza "legale".

Insiste pertanto nel rigetto del ricorso avverso il provvedimento in oggetto.

Quanto invece al provvedimento n. 24012518103529985 del 25.1.2024 rileva che la controparte ha presentato, in relazione al credito de quo, una successiva rettifica in data 14.2.2024 senza modifica del credito originario: posto che tale rettifica è avvenuta nel termine di 60 giorni già menzionato, la richiesta è stata accolta e il credito, ad oggi, è fruibile.

Chiede, pertanto, che la Corte dichiari la parziale cessazione della materia del contendere, in merito al credito di cui alla comunicazione del 28.12.2023.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Applicando il principio della ragione più liquida, il ricorso va accolto ritenendosi fondato il motivo col quale si deduce che la comunicazione con la quale l'Agenzia ha avvisato la società della mancata indicazione dei nominativi richiesti e contestualmente la invitava a regolarizzare, non conteneva l'indicazione di alcun termine entro il quale provvedere.

Il principio dell'affidamento attribuisce tutela con efficacia a livello orizzontale tra i singoli cittadini, ma anche in verticale tra cittadini e Stato, discendendo direttamente dai principi di applicazione euro-unitaria, come frequentemente ricordato dalla giurisprudenza della Corte Costituzionale (ex multis Corte cost. 2.2.2014, n. 69; 17.12.2013, n. 308; 30.9.2011, n. 257; 28.3.2008, n. 74).

Nello specifico, la buona fede e l'affidamento si riferiscono a regole e principi di correttezza ispirati alla lealtà del rapporto tra contribuente e Amministrazione finanziaria, essendo il principio di buona fede immanente nell'ordinamento giuridico ed imponendo alle parti di agire nel rispetto delle regole di reciproca correttezza, così come sancito dall'art. 10 L 212/2000 (Statuto del Contribuente).

Tale norma è una regola di condotta generale che deve disciplinare il rapporto tributario ed è un canone di comportamento che impone alle parti il dovere reciproco di correttezza, lealtà, trasparenza, imparzialità, collaborazione e cooperazione.

Inoltre, tale dovere di correttezza è diretta attuazione dell'art. 97 Cost. secondo il quale l'Amministrazione è tenuta a non abusare delle proprie attribuzioni, dovendo perseguire l'interesse pubblico con il minor aggravio possibile per i privati.

Pertanto, se il contribuente è tenuto ad osservare gli adempimenti imposti dalla norma tributaria per l'esatta attuazione dell'obbligazione, l'Amministrazione deve porre in essere tutte le attività necessarie ad assicurare la corretta ed imparziale applicazione della legge, indirizzando lo stesso contribuente all'esatta esecuzione degli adempimenti tributari (ex multis Cass. ord. 15 novembre 2017 n. 27016), in virtù del principio di collaborazione e buona fede che deve improntare i rapporti tra ente impositore e contribuente (art. 10 comma 1 Statuto del contribuente).

Nel caso di specie, la comunicazione con la quale l'Agenzia ha avvisato la società, della mancanza dell'indicazione del collegio sindacale della controllante, e l'ha invitata a regolarizzare tale informazione, non conteneva l'indicazione del termine (perentorio) entro il quale provvedere, per stessa ammissione dell'Ufficio.

Quest'ultimo, si è limitato a ritenere che sarebbe stato onere del contribuente quello di ricercare tale termine in quanto contenuto in un provvedimento del direttore dell'Agenzia medesima.

Osserva tuttavia il collegio che, al contrario, sarebbe stato onere dell'Agenzia, al momento della comunicazione di rettifica, segnalare il termine massimo entro il quale integrare la comunicazione per la fruizione del credito d'imposta, in applicazione del ricordato principio di leale collaborazione, adempimento che avrebbe consentito al contribuente di integrare le informazioni in tempo ed anche di evitare l'impugnazione dell'atto di recupero.

Infatti, se è pur vero che la legge. n. 208/2015, all'art. 1, comma 103 rimanda al provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate anche per la determinazione del termine di presentazione della comunicazione, tuttavia lo stesso era rintracciabile solo mediante apposita ricerca, anche perché atto interno all'Amministrazione, oltretutto non direttamente o indirettamente richiamato, nei suoi estremi, nella comunicazione di integrazione, ovvero, a monte, negli atti generali e prodromici che disciplinavano la procedura.

Proprio perché termine perentorio, con conseguenze in caso di inosservanza, non più emendabili, era onere dell'Ufficio indicarlo nella comunicazione di cui trattasi, nel rispetto del principio di buona fede e leale collaborazione, così per come interpretato dalla giurisprudenza e codificato dall'art. 10 dello Statuto del contribuente.

Pertanto, l'integrazione seppur tardiva, vi è comunque stata, ed entro un lasso di tempo da ritenersi non irragionevole, per cui la condotta del contribuente non è stata tale da poter esser tacciata di inescusabile colpa o ancor peggio dettata da finalità frodatorie, posto che pacificamente solo per il profilo meramente temporale ne è scaturito il rigetto dell'istanza, mentre da quello sostanziale, resta incontestato il diritto del contribuente ad accedere al credito d'imposta per ricerca e sviluppo, avendone i requisiti legali.

Tanto è vero che per stessa ammissione dell'Ufficio, in merito al provvedimento n. 24012518103529985 del 25/01/2024, l'integrazione della stessa informazione nel termine prescritto ha consentito il riconoscimento del beneficio, confermando come in effetti egli avesse i requisiti sostanziali per accedere al regime agevolativo.

Alla luce delle considerazioni che precedono va dunque accolto il ricorso con riferimento al Protocollo

24010518303841221 del 16.01.2024, mentre per quello n. 24012518103529985 del 25/01/2024, va dichiarata cessata la materia del contendere.

Restano assorbiti i restanti motivi.

L'esito complessivo e la particolarità della controversia giustificano l'integrale compensazione delle spese tra le parti.

P.Q.M.

La Corte di Giustizia Tributaria di I° grado di Catania – Sezione XIV[^] – accoglie il ricorso in epigrafe. Spese compensate. Così deciso in Catania nella camera di consiglio del 28 febbraio 2025.