

N. [REDACTED] SENT.
 DEL 04/04/2025
 N. [REDACTED] RGNR
 N. [REDACTED] RGGIP



CASABIANCA
 ALESSANDRA
 Depositata in
 cancelleria la
 sentenza n. 109 del
 04/04/2025
 03/07/2025 18:19

TRIBUNALE DI PESARO
 REPUBBLICA ITALIANA
 IN NOME DEL POPOLO ITALIANO
 (ARTT.442 E 530 C.P.P.)

Il Tribunale di Pesaro in persona del Giudice per le Udienze Preliminari Dott. Michela Versini all'udienza del 04/04/2025, ha pronunciato mediante la lettura di dispositivo la seguente

SENTENZA

nei confronti di:

[REDACTED] nato [REDACTED] a Rimini, residente a Pesaro via [REDACTED]
 ha ricevuto gli avvisi ex art. 161 comma 01 c.p.p. *eleggeva domicilio* ex art. 161 comma 1 c.p.p.
presso lo studio del difensore di fiducia

-LIBERO ASSENTE-

Assistito e difeso

Avv. PARDI ARTURO del foro di Pesaro con studio in Pesaro Via Giusti n. 11- di fiducia

IMPUTAZIONE

Reato p. e p. dall'art. 10-quater, co. 1 e 2, D.L.vo 74/2000 perché in qualità di legale rappresentante della società [REDACTED] s.r.l.", con sede a Pesaro (PU) in [REDACTED] utilizzava in compensazione crediti d'imposta inesistenti derivanti da investimenti in attività di Ricerca e Sviluppo ex art. 3 D.L. 145/2013, trattandosi invece di ordinarie attività di sviluppo prodotto, attuate attraverso l'adattamento di prodotti elettrici alle specifiche richieste dei clienti, per la somma complessiva di € 84.166,00 per l'anno 2018, come di seguito indicato:

	Utilizzo nel 2018	Ragione del recupero
Credito d'imposta 2016	€ 29.359,00	R&S non ammissibile al credito d'imposta
Credito d'imposta 2017	€ 54.807,00	R&S non ammissibile al credito d'imposta

TOTALE	€ 84.166,00	
--------	-------------	--

Commesso in Pesaro il 20/08/2018.

==o==o==o==o

Con l'intervento del Pubblico Ministero dott. Marino Cerioni e dell'Avv. Arturo Pardi del foro di Pesaro difensore dell'imputato

Le parti hanno concluso come segue:

Il Pm la condanna alla pena finale di anni 1 e mesi 4 di reclusione con confisca diretta e per equivalente per profitto del reato.

Il difensore chiede l'assoluzione con qualsiasi formula.

Motivi della decisione

In data 4.10.2023 il P.M. ha avanzato richiesta di rinvio a giudizio nei confronti di ██████████

██████████ in ordine al reato di cui all'art. 10 quater D.lvo 74/2000 meglio descritto in epigrafe.

Il 17.04.2024 è stata pertanto celebrata l'udienza preliminare, nel corso della quale il difensore dell'imputato, munito di procura speciale, ha chiesto la definizione del procedimento con le forme del rito abbreviato; accolta la richiesta e ammesso il rito alternativo, all'udienza del 4.04.2025 le parti hanno svolto in discussione le richieste conclusive trascritte in epigrafe e, all'esito della camera di consiglio, è stata pronunciata la presente sentenza, dando lettura del dispositivo e riservando il deposito della motivazione in giorni novanta.

Gli atti d'indagine, utilizzabili ai fini della decisione in virtù del rito prescelto, non consentono di addivenire alla pronuncia di una sentenza di condanna nei confronti dell'imputata secondo lo standard dell'oltre ogni ragionevole dubbio cristallizzato all'art. 530 c.p.p.

Ed invero, emerge dagli atti che il presente procedimento si fonda unicamente sulla denuncia penale trasmessa dalla Agenzia delle Entrate competente per territorio, per l'asserita violazione dell'art. 10 quater D. Lgs. 74/2000.

Secondo quanto sostenuto dall'agenzia fiscale, l'imputato, in qualità di legale rappresentante della società ██████████ srl, avrebbe utilizzato in compensazione nell'anno di imposta 2018 crediti di imposta "inesistenti" non avendo svolto "attività di ricerca e sviluppo" bensì attività di routine.

Per inquadrare la vicenda pare opportuno partire dalla normativa di riferimento.

Il credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo è stato introdotto dall'art. 3 del DL n. 145/2013 ed è stato successivamente modificato dalla L. 190/2014, n. 232 del 2016 e dal D.L. 87/2018.

In estrema sintesi, secondo la configurazione definita dalla normativa allora vigente, il credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo era destinato a tutte le imprese, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico e dal regime contabile adottato che effettuavano investimenti in attività di ricerca e sviluppo. Le attività agevolabili includevano la ricerca fondamentale, la ricerca industriale e lo sviluppo sperimentale. Nella prima versione della norma, le spese ammissibili al credito d'imposta erano così individuate: 1) costi relativi al personale dipendente e ai collaboratori dell'impresa impiegati nelle attività di R&S, purché altamente qualificati; 2) quote di ammortamento per l'acquisizione o l'utilizzo di strumenti e attrezzature di laboratorio con un costo unitario minimo di 2.000 euro al netto dell'IVA; 3) spese per contratti di ricerca con università, enti di ricerca e organismi equiparati, nonché con altre imprese; 4) spese per l'acquisizione di competenze tecniche e privative industriali relative a un'invenzione industriale o biotecnologica. La Legge di Bilancio 2017

(Legge 11 dicembre 2016, n. 232) ha introdotto alcune modifiche alla disciplina, ampliando l'ambito soggettivo per includere anche i soggetti residenti che svolgono attività di R&S su commissione di soggetti esteri.

Fin dalla sua introduzione, la disciplina del credito d'imposta per ricerca e sviluppo (R&S) ha evidenziato una significativa criticità interpretativa riguardo alla possibilità di qualificare correttamente le attività riconducibili al beneficio fiscale. In questa incertezza il DM 26 maggio 2020 – dunque successivo alla commissione del fatto in contestazione - ha indicato, come riferimento interpretativo, alcuni principi contenuti nel c.d. Manuale di Frascati dell'OCSE (il cui nome completo è "Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development") e nel c.d. Manuale di Oslo dell'OCSE (titolato "Guidelines for Collecting and Interpreting Innovation Data"). Il primo documento, originariamente formulato nel 1963 presso la Villa Falconieri di Frascati, è stato redatto da esperti nazionali sulle statistiche di ricerca e sviluppo sperimentale (R&S) per iniziativa dell'OCSE: è fondamentalmente un documento tecnico che divide l'attività di R&S nelle diverse tipologie di: ricerca di base; ricerca applicata e sviluppo sperimentale. Inoltre, ai fini della riconoscibilità dell'agevolazione, vengono indicati cinque criteri, da soddisfare congiuntamente per identificare l'attività di R&S: questa deve, contemporaneamente, essere rivolta a "nuove scoperte/conoscenze", essere basata su "concetti/ipotesi originali/nuovi", avere il risultato finale "incerto", avere un'azione formale e sistematica, e, infine, deve essere orientata a un risultato trasferibile o riproducibile.

E' evidente come trattasi di concetti che assumono connotazioni differenti in base ai diversi contesti, affidati alla valutazione dell'Agenzia delle Entrate che, richiamandosi ai Manuali, ha frequentemente disconosciuto la natura innovativa dei crediti d'imposta per ricerca e sviluppo presentati in fase di compensazione e che soltanto a partire dall'annualità 2018 ha cominciato a dare indicazioni circa la portata applicativa della disciplina, che presenta profili di carattere tecnico non agevolmente comprensibili.

Ancora oggi si riscontrano non poche difficoltà nel definire concetti come "innovatività", rispetto al quale sino all'emanazione del DM 26 maggio 2020, l'Agenzia delle Entrate ha inizialmente adottato un'interpretazione estensiva, riconoscendo pacificamente l'agevolazione per molteplici attività di ricerca, sviluppo e innovazione, tra cui nuovi prodotti, software e, addirittura, creazioni stilistiche, per poi passare a criteri più stringenti, per cui non sarebbe più sufficiente sviluppare progetti "innovativi" considerati tali in rapporto alla capacità tecnologica posseduta in quel dato momento dalla stessa impresa che ha effettuato l'investimento, ma è necessaria un'innovazione della tecnica - un miglioramento dello stato dell'arte - che abbia valore per tutto il comparto industriale, complessivamente inteso, in cui l'azienda opera.

Le Corti Tributarie hanno riconosciuto frequentemente il paradosso per cui le continue modifiche legislative, nonché interpretative, hanno di fatto reso inapplicabile la normativa, rischiando di indurre in errore coloro che nella buona fede hanno tentato di attenersi pedissequamente alle disposizioni di legge. Oltretutto le interpretazioni retroattive da parte dell'Agenzia delle Entrate paiono in contrasto con il principio di buona fede e certezza del diritto sancito dallo Statuto del Contribuente.

Tale essendo il quadro normativo di riferimento – obiettivamente incerto e di difficile interpretazione - ritiene questo giudice che nel caso di specie assuma una rilevanza centrale la distinzione tra crediti inesistenti e crediti non spettanti, ai fini dell'accertamento del dolo.

Come è noto, infatti, la Corte di Cassazione (Sez Terza n. 4464 del 9.02.2022), pur ribadendo che l'elemento soggettivo del reato ex art. 10-quater d.lgs. 74/2000 è il dolo generico, ha operato un distinguo:

l'inesistenza del credito costituisce di per sé, salvo prova contraria, un indice rivelatore della coscienza e volontà del contribuente di bilanciare i propri debiti verso l'Erario con una posta creditoria artificiosamente creata, ingannando il fisco;

nel caso invece in cui vengano dedotti crediti non spettanti, sebbene certi nella loro esistenza e ammontare, occorre provare la consapevolezza da parte del contribuente che il credito non sia utilizzabile in sede compensativa (Sez. 3, n. 5934 del 12/09/2018).

Applicando tali principi al caso di specie, si osserva come, nel corso del controllo effettuato dall'Agenzia delle Entrate avente ad oggetto la spettanza dell'agevolazione prevista dall'art. 3 del decreto legge n. 145/2013, l'imputato, a seguito dell'invito n. 100159/2021, ha prodotto la documentazione giustificativa dell'agevolazione usufruita, con la descrizione dei progetti e la certificazione di effettività delle spese, firmata dal dott. [REDACTED] in qualità di revisore legale.

L'Agenzia delle Entrate non pone in discussione la realizzazione dell'attività indicata e descritta nei progetti forniti dal [REDACTED] ma sulla scorta del decreto interministeriale del 27.05.2015 e della circolare n. 5/E del 2016 ritiene che le attività ricollegabili ai progetti stessi non rientrino nell'attività di ricerca e sviluppo e questo in quanto *"non è possibile individuare quali sarebbero gli ostacoli scientifici o tecnologici non superabili con le conoscenze e le capacità già in possesso dell'impresa...tant'è vero che le attività non presentavano alcun rischio di insuccesso tecnico e finanziario"* (cfr. c.n.r.).

Si è dunque in presenza non di una creazione fraudolenta di crediti, basata su documentazione falsa od operazioni simulate, bensì di crediti riferiti a fatti reali. In altri termini, anche in presunta assenza dei requisiti indicati dal decreto interministeriale del 27.05.2015 e dalla circolare n. 5/E del 2016, trattasi di crediti non "inesistenti", bensì "non spettanti": l'attività, infatti, è stata effettivamente svolta ed "incerta" è solo la natura del credito.

Alla luce di ciò, non può dirsi assolto l'onere probatorio in ordine alla sussistenza dell'elemento soggettivo richiesto dalla norma incriminatrice, non avendo l'Agenzia delle Entrate indicato alcun elemento dal quale poter desumere, anche in via presuntiva, che l'imputato era a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo, usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta, che i crediti non fossero utilizzabili in sede compensativa, non potendosi escludere che egli, in buona fede, abbia invece ritenuto che l'attività di cui ai progetti fosse "attività di ricerca e sviluppo".

In conclusione, quindi, richiamato anche l'art 10 quater, comma 2 bis, D.Lgs. 74/2000 di recente introduzione ("La punibilità dell'agente per il reato di cui al comma 1 è esclusa quando, anche per la natura tecnica delle valutazioni, sussistono condizioni di obiettiva incertezza in ordine agli specifici elementi o alle particolari qualità che fondano la spettanza del credito"), si impone l'assoluzione di [REDACTED] dall'imputazione a lui ascritta perché il fatto non costituisce reato.

p.q.m.

visti gli artt. 442, 530 co 2 c.p.p.,

assolve

[REDACTED] dal reato a lui ascritto, riqualificati i fatti nel solo reato di cui all'art. 10 quater comma 1 D.lvo 74/2000, perché il fatto non costituisce reato

Letto l'art. 544 co 3 c.p.p. indica in giorni novanta il termine per il deposito della motivazione

Così deciso in Pesaro, 4 aprile 2025

Il Giudice
Michela Versini

