

Crediti da ricerca e sviluppo: aspetti penali e impatto sul bilancio

di Filippo Cocco (*)

Il proliferare delle contestazioni tributarie con conseguente comunicazione di notizia di reato relativa all'indebito utilizzo di crediti derivanti da ricerca e sviluppo, richiesti sull'onda della c.d. Legge Calenda, sta tutt'ora occupando la giurisdizione penale e tributaria per tantissime aziende. Inoltre, per alcuni settori si stanno prospettando delle soluzioni su misura in ragione delle particolarità imprenditoriali che le caratterizzano. La durata dei procedimenti però pone non pochi problemi al professionista con riferimento alla descrizione ed appostazione a bilancio che si rende annualmente necessaria.

Premessa

Il piano nazionale impresa 4.0 realizzato dall'allora Ministero dello Sviluppo economico si poneva come obiettivo quello di introdurre crediti d'imposta per attività di Ricerca & Sviluppo attraverso un insieme di misure organiche e complementari che avrebbero dovuto favorire gli investimenti per l'innovazione e la competitività delle imprese del nostro Paese. Definita, forse impropriamente, come la "Quarta Rivoluzione Industriale", il pacchetto normativo ha integralmente sostituito il "Decreto Destinazione Italia" e per la prima volta, avrebbe dovuto sommergere l'egida dello Stato, permettendo a ciascun imprenditore di beneficiare della misura con estrema semplicità: nessuna prenotazione del credito, limiti di fruizione molto alti, nessuna istanza o comunicazione preventiva, né consumativa. Sussisteva un unico controllo dell'apposita certificazione dei costi e delle spese sostenute dall'impresa richiedente il credito, allegata al bilancio e predisposta da un soggetto incaricato quale un revisore legale o un membro del collegio sindacale o un professionista tra i revisori legali iscritti nel Registro. La normativa nasceva con lo scopo di essere autosufficiente in termini di chiarezza applicativa ed alla portata agevole di tutti i destinatari del credito. Successivamente però, sopraggiungevano di

tanto in tanto alcune modifiche che contribuivano a complicare la situazione anche per ciò che concerneva il metodo di redazione della certificazione, che rappresentava l'unico documento certo a cui affidarsi in sede di accertamento per difendersi dall'applicazione della sanzione amministrativa. Successivamente veniva poi aggiunta anche una limitazione al novero dei costi agevolati. A questo punto la problematica assumeva una portata notevole, considerando che un'errata applicazione della disciplina agevolativa, poteva far disconoscere *ex post* il credito fruito e rendere le imprese suscettibili di sanzioni sia in sede amministrativa che penale, il tutto senza sottovalutare la responsabilità del certificatore. Tali incertezze venivano poi confermate da una serie di risoluzioni (n. 40/E/2019 e dalla successiva circolare di Assonime n. 23/2019) che contribuivano a confondere il panorama normativo ed interpretativo. L'Agenzia delle entrate, assunto il parere del MiSE, esprimeva il suo giudizio tentando di offrire una corretta interpretazione di "attività di ricerca e sviluppo": la nuova posizione interpretativa che andava risolvendosi faceva riferimento al concetto di novità, trovandosi in linea con i paradigmi

Nota:

(*) *Avvocato penalista*

tracciati dai due Manuali dell'OCSE (Oslo e Frascati). Come diffusamente illustrato in un precedente intervento sul tema (1), la problematica è in divenire e di difficile inquadramento, anche in ragione del passare del tempo, da parte dei professionisti che senza una chiara visione, anche prognostica, si trovano a dovere assumere scelte che impattano sulla redazione del bilancio. Pertanto, con questo intervento di continuità ed aggiornamento normativo e giurisprudenziale, ci si propone di fornire elementi guida per tale valutazione prognostica utile all'attività redazionale del bilancio.

Il punto attuale della situazione

Considerato l'intensificarsi delle contestazioni sui crediti agevolativi, il Governo, tramite il D.L. n. 146/2021 ha introdotto la possibilità di riversare l'importo dei crediti da ricerca e sviluppo indebitamente utilizzati, senza applicazione di sanzioni e interessi. Il provvedimento prevede che i crediti riversabili sono quelli maturati a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2019. Il contribuente può avvalersi di questa sanatoria nel caso in cui abbia realmente svolto, sostenendo le relative spese, attività in tutto o in parte non qualificabili come attività di ricerca e sviluppo, ammissibili nell'accezione rilevante ai fini del credito d'imposta. Non vi è pertanto alcuna possibilità di ravvedersi per i contribuenti che hanno utilizzato il credito d'imposta in compensazione mediante l'utilizzo di condotte fraudolente, oppure che non sono in possesso di documentazione idonea a dimostrare il sostenimento delle spese ammissibili al credito d'imposta. L'Agenzia ha delineato la procedura di riversamento spontaneo dei crediti di imposta per attività di ricerca e sviluppo prevista dall'art. 5, commi 7-12, del D.L. n. 146/2021. Ma quando un credito di imposta "non è spettante" oppure "inesistente" in base al recente orientamento?

La Suprema Corte di cassazione con le sentenze nn. 34444 e 34445 del 16 novembre 2021, ha affermato il principio di diritto secondo cui un credito deve intendersi inesistente quando manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo, ossia non è reale e la cui inesistenza non è riscontrabile dai controlli

automatizzati (artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600/1973). Tale principio di diritto si fonda sull'interpretazione dell'art. 13, comma 5, del D.Lgs. n. 471/1997. La qualificazione del credito come "non spettante" o "inesistente" determina delle modifiche sostanziali nella potestà accertativa dell'Amministrazione finanziaria, in particolare, in relazione ai termini decadenziali. Infatti, ed in senso preclusivo all'accertamento, in caso di credito "non spettante", l'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973 prevede il termine di quattro anni successivi a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, mentre in caso di credito "inesistente", l'art. 27, comma 16, del D.L. n. 185/2008 prevede un termine di decadenza di otto anni dall'utilizzo del credito inesistente. Ai fini dell'invio dell'istanza per il riversamento, è stata depositata la sentenza n. 70 del 4 luglio 2022 della Commissione tributaria provinciale di Rovigo, per il tramite della quale i giudici tributari hanno formulato una definizione delle distinte categorie di credito "inesistente" e "non spettante". Si è affermato che nel nostro ordinamento sussiste la dicotomia tra credito "non spettante" e "credito inesistente". Secondo l'attuale *status* della giurisprudenza si considera "inesistente" il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile attraverso i controlli automatizzati. Devono sussistere simultaneamente entrambi i requisiti per considerare inesistente il credito:

- a) deve mancare il presupposto costitutivo (ossia, quando la situazione giuridica creditoria non emerge dai dati contabili, finanziari o patrimoniali del contribuente);
- b) l'inesistenza non deve essere riscontrabile attraverso controlli automatizzati o formali o dai dati in Anagrafe tributaria.

Consegue, che se manca uno di tali requisiti, il credito deve ritenersi "non spettante" in luogo di "inesistente". In sintesi, secondo i giudici tributari provinciali, per poter qualificare un credito come "inesistente" è necessario che lo stesso sia derivante da una situazione non reale o non vera, ossia priva di elementi giustificativi fenomenicamente apprezzabili, se non anche con connotazioni di frodolenzia.

Nota:

(1) Si veda a cura dello stesso autore "Gli aspetti penali dei crediti da ricerca e sviluppo", in *Bilancio e revisione*, n. 3/2021.

I giudici concludono che, qualora la non spettanza del credito d'imposta sia suscettibile di essere rilevata attraverso l'attività di controllo (*ex artt. 36-bis o 36-ter*, D.P.R. n. 600/1973), in conseguenza del confronto tra i dati esposti in dichiarazione e i documenti conservati ed esibiti dal contribuente, il credito è esistente ma non spettante; qualora viceversa il credito d'imposta sia effettivamente non reale, anche se indicato in dichiarazione, ma sorretto da documenti falsi o in caso di totale assenza di documenti che dimostrino l'esistenza, il credito si può considerare inesistente. In estrema sintesi, se il presupposto giuridico è in discussione, ma viene sostenuto da una documentazione regolare, il credito è da considerare non spettante, così come se lo stesso fosse stato "intercettabile" per il tramite di controlli automatizzati. L'Amministrazione finanziaria ha anche chiarito le modalità e i tempi per l'esercizio delle attività di accertamento, in seno alle quali sono operati i controlli finalizzati a verificare la sussistenza delle condizioni di spettanza e la corretta applicazione della relativa disciplina, tramite la circolare n. 31/E del 23 dicembre 2020. In relazione alle modalità, la circolare rimanda alle disposizioni di attuazione della disciplina, contenute nel Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 27 maggio 2015, recante "Attuazione del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo". Il decreto attuativo prevede anche che "l'Agenzia delle entrate effettua controlli finalizzati a verificare la sussistenza delle condizioni di accesso al beneficio, la conformità delle attività e dei costi di ricerca e sviluppo effettuati" ed inoltre "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". Con riferimento alla decadenza per l'esercizio delle attività di accertamento, è stato chiarito che, qualora a seguito dei summenzionati controlli sia accertato che le spese sostenute non siano ammissibili al credito d'imposta ricerca e sviluppo, si configura un'ipotesi di utilizzo di un credito "inesistente" per carenza totale o parziale del presupposto costitutivo. Conseguentemente, il relativo atto di

recupero dovrà essere notificato entro la fine dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo in compensazione, non rilevando ai fini della violazione sopra richiamata la mera esposizione del credito in dichiarazione annuale. Quindi, l'Amministrazione finanziaria sembra non fare la distinzione tra credito "non spettante" e "inesistente", anzi ogni qualvolta non ci sono i requisiti di ammissibilità il credito è da ritenere inesistente stando all'impostazione prevalente. Per quanto appena detto, la norma di riferimento, che disciplina la riscossione di questi crediti utilizzati in compensazione, è l'art. 27, comma 16, del D.L. n. 185/2008. A supporto dei chiarimenti di prassi, bisognerebbe tenere in considerazione l'intervento normativo di fine 2021. In particolare, il legislatore, tramite il D.L. n. 146/2021, ha introdotto la possibilità di riversare l'importo del credito indebitamente utilizzato, senza applicazione di sanzioni e interessi, per i soggetti che hanno indebitamente utilizzato in compensazione il credito d'imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo. La norma prevede che possono avvalersi della facoltà del riversamento i contribuenti che abbiano realmente svolto, sostenendo le relative spese, attività in tutto o in parte non qualificabili come ricerca e sviluppo, ammissibili nell'accezione rilevante ai fini del credito d'imposta. Inoltre, possono accedere alla procedura anche i soggetti che hanno fruito del credito in maniera non conforme a quanto dettato dalla disposizione d'interpretazione autentica recata dall'art. 1, comma 72, della Legge n. 145/2018. Infine, il riversamento spontaneo può essere utilizzato anche per correggere errori nella quantificazione o nell'individuazione delle spese ammissibili, in violazione dei principi di pertinenza e congruità nonché nella determinazione della media storica di riferimento.

Il parere del MiSE

A tal proposito, risulta utile evidenziare, che la richiesta di parere tecnico al MiSE è da considerarsi certamente solo facoltativa, infatti laddove l'Amministrazione finanziaria dovesse ritenere, in base a proprie autonome - e legittime - valutazioni, che nella specifica fattispecie oggetto di controllo non ricorrano le condizioni di ammissibilità delle attività o

delle spese al beneficio fiscale, può procedere al recupero del credito d'imposta anche senza la previa acquisizione del suindicato parere tecnico. Quindi, l'opportunità di attivare la richiesta di parere al MiSE è riferita alle situazioni che si distinguono da un grado di tecnicismo elevato e da un'assoluta novità della questione riscontrata. Infatti, recentemente si è assistito ad un aumento esponenziale delle richieste, da parte di imprese e società, del credito di imposta ricerca e sviluppo. L'Agenzia delle entrate è stata quindi chiamata a svolgere numerosi controlli per poter accertare la legittimità del credito vantato. La natura dell'attività svolta dall'impresa e l'eventualità che la stessa possa rientrare nelle così denominate "attività agevolate" sono diventati pertanto temi dirimenti per chi si trovi nell'ambito di una questione tributaria e debba anche valutare che conseguenze questa abbia o possa avere sul bilancio annuale. Un'attività, per poter essere considerata valida ai sensi della disciplina, deve rispettare e manifestare numerose caratteristiche che vengono usualmente contenute nella Disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione, tra cui si ricorda a titolo esemplificativo la "ricerca fondamentale" e la "ricerca industriale". Una volta definite queste caratteristiche e presentata la richiesta, esse dovranno essere sottoposte a numerose attività di verifica che spesso si traducono in studi complessi altamente tecnici. Si rivela necessario, quindi, essere in grado di poter sfruttare particolari competenze tecniche per effettuare questi controlli e, non troppo sporadicamente, l'Ufficio non ne risulta dotato, con la conseguenza che il lavoro delle imprese potrebbe non essere rispettato e classificato dignitosamente. Per questi motivi all'Amministrazione finanziaria, così come al contribuente, viene data facoltà di interrogare sulla questione il Ministero dello Sviluppo economico considerato l'ente più competente. L'Ufficio, in ogni caso, deve fornire uno studio del caso per poter applicare la disciplina nanti richiamata; spesso accade infatti che queste valutazioni siano fredde contestazioni ricche di affermazioni fin troppo semplici, non avvalorate da prove e senza alcun riferimento "tecnico" fondante la prova o la presunzione qualificata circa la responsabilità. Da questo contesto nasce il

fatto che le imprese si siano rivolte alle Commissioni tributarie al fine di contestare il processo operativo dell'Amministrazione: così la giurisprudenza di merito si esprime quasi sempre a favore dei ricorrenti riconoscendo che la facoltà attribuita all'Agenzia delle entrate di richiedere al MiSE un parere tecnico debba divenire un obbligo tutte le volte in cui la natura tecnica degli accertamenti è prevalente rispetto agli aspetti puramente amministrativi e manchi, all'interno dell'Amministrazione, una professionalità specifica per condurre l'istruttoria.

In particolar modo, la giurisprudenza si è espressa anche al fine di rappresentare che, in assenza di un parere da parte del MiSE, sussiste "l'eccesso di potere da parte dell'Ufficio, stante che lo stesso non è competente, sotto l'aspetto tecnico, a valutare la valenza dell'attività svolta". Nel caso specifico, i giudici della Commissione sopracitata avevano accolto il ricorso del contribuente non facendo riferimento alla semplice mancanza di competenza tecnica dell'Amministrazione; quest'ultima non aveva fornito alcuna prova in relazione alle contestazioni che aveva sollevato. Il ricorrente contribuente aveva però prodotto un elaborato dal quale emergeva in particolar modo l'innovatività delle attività di ricerca e sviluppo che aveva svolto.

Il settore della moda

Sul credito d'imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo nel settore moda le imprese risultano disorientate con riferimento alla posizione delle Amministrazioni finanziarie circa la decisione relativa al momento a partire dal quale si applica il Manuale di Frascati per le valutazioni. In un simposio organizzato da una locale unione industriale si è ufficializzata la circostanza relativa alla pendenza di un'interrogazione avanzata al Ministero dell'Economia nella quale viene specificata la differenza tra la ricerca nel settore della moda e il resto dei settori. Con la risoluzione n. 41/E del 26 luglio 2020, l'Agenzia delle entrate dà alcuni chiarimenti sulla corretta individuazione del credito d'imposta per investimenti in attività di

ricerca e sviluppo vigente fino al 2019 (2). I chiarimenti riguardano i comparti moda, pelletteria, gioielleria e occhialeria, ma potrebbero indirettamente dare spunti utili per la corretta individuazione del credito d'imposta per le attività di *design* e ideazione estetica applicabile dal 2020. Va notato che i chiarimenti si riferiscono a un'istanza di interpello presentata prima della pubblicazione della circolare n. 31/E del 23 dicembre 2020, quindi quando sulla base della circolare n. 5/E del 16 marzo 2016 spettava all'Agenzia chiedere al MiSE il parere tecnico sulle attività ammissibili. Nello specifico, sulla base di quanto espresso dal MiSE, l'Agenzia risponde in termini negativi all'interpello di una società esercente attività di ideazione. La differenza principale consiste nel fatto che l'attività di ricerca e sviluppo nel settore della moda era già stata normata, contrariamente a quanto fatto per altri settori, già nel 2009: infatti la circolare Sviluppo economico n. 46586/2009 e poi come confermato dalla circolare delle Entrate n. 5/E/2016 e riconfermato con la FAQ 10 ottobre 2017 aveva già affrontato, regolandola, la materia di settore. Con l'emanazione della recentissima risoluzione n. 41/E/2022 l'Agenzia delle entrate fornisce i chiarimenti per la corretta individuazione dei criteri che devono essere posti a base per l'ammissibilità al credito d'imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo, effettuati da aziende operanti nel comparto della moda. L'Agenzia riporta un parere emanato dal Ministero dello Sviluppo economico che ricorda, in via generale, come l'individuazione delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta è stata condotta dal legislatore ricalcando le definizioni di ricerca fondamentale, di ricerca applicata e di sviluppo sperimentale, contenute nella "Disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione" introdotta a livello europeo nel 2014. Tali concetti normativi, che si esplicano per il tramite delle definizioni, risultano apprese da quelle adottate a livello internazionale, tra cui nel Manuale di Frascati. Giova ricordare che nella Comunicazione n. 198/01/2014 viene espressamente precisato che

per classificare le diverse attività in base alla pertinente categoria, la Commissione si baserà sulla propria prassi nonché sugli esempi e le spiegazioni specifiche fornite nel Manuale di Frascati dell'OCSE. Secondo i principi e i criteri contenuti in tale Manuale, le attività qualificabili come ricerca e sviluppo sono quelle specificamente svolte, nell'ambito di un processo di innovazione condotto da un'impresa, per il superamento di una o più incertezze scientifiche o tecnologiche, la cui soluzione non sarebbe possibile sulla base dello stato dell'arte del settore di riferimento. Pare in questo senso volersi escludere ogni attività di *design* e ricerca nel senso del disegno e dello stile. Ben diversa era la definizione di ricerca e sviluppo, in continuità con la circolare n. 46586/2009 e con i provvedimenti usciti negli anni successivi che l'hanno richiamata. In questi provvedimenti veniva classificata come attività di ricerca quella afferente alle fasi di ricerca e ideazione estetica e di realizzazione dei prototipi del settore tessile e moda. In questo caso è sintomatico ed evidente che le Amministrazioni abbiano cambiato posizione, con conseguente legittima aspettativa da parte delle aziende ad invocare l'applicazione del principio di affidamento, così come anche affermato nell'ordinanza n. 28119/2022 emessa dalla Suprema Corte di cassazione. La Legge di conversione n. 122/2022 del Decreto Semplificazioni (D.L. n. 73/2022), introduce la certificazione preventiva degli investimenti per il *tax credit* ricerca e sviluppo. Riproposto dal Piano Transizione 4.0, il cui obiettivo è favorire e accompagnare le imprese nel processo di transizione tecnologica e di sostenibilità ambientale, il *bonus* considera attività ammissibili all'accesso al credito d'imposta anche i lavori di *design* e ideazione estetica, diversi da quelli svolti nell'ambito delle attività di ricerca e sviluppo e di innovazione tecnologica, anche in relazione a progetti avviati in periodi d'imposta precedenti, finalizzati ad

Nota:

(2) Art. 3, D.L. n. 145/2013.

innovare in modo significativo i prodotti (3) dell'impresa sul piano della forma e di altri elementi non tecnici o funzionali (4). Per le imprese operanti nel settore dell'abbigliamento e negli altri settori nei quali è previsto il rinnovo a intervalli regolari dei prodotti, sono considerate attività ammissibili al credito d'imposta i lavori relativi alla concezione e realizzazione di nuove collezioni o campionari che presentino elementi di novità rispetto alle collezioni ed ai campionari precedenti con riguardo ai tessuti o ai materiali utilizzati, alla loro combinazione, ai disegni ed alle forme, ai colori o ad altri elementi rilevanti, con esclusione dei lavori finalizzati al semplice adattamento di una collezione o campionario esistente attraverso l'aggiunta di un singolo prodotto o la modifica di una sola caratteristica dei prodotti esistenti, come ad esempio la modifica unicamente dei colori, o di un elemento di dettaglio. Le attività ammissibili al credito d'imposta riguardano comunque la sola fase precompetitiva che termina con la realizzazione dei campionari non destinati alla vendita. Ogni altra attività successiva fuoriesce dal nuovo perimetro delineato dal *bonus* così come riproposto.

Applicazione e rischi del professionista

La Manovra 2022 ha prorogato il credito d'imposta ricerca, sviluppo, innovazione e *design*, andando a rimodulare aliquote e massimali. Infatti, per attività di ricerca e sviluppo relative all'anno 2022 l'incentivo è riconosciuto fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022, in misura pari al 20% della relativa base di calcolo, assunta al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti per le stesse spese ammissibili, nel limite massimo annuale di 4 milioni di euro, ragguagliato ad anno in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a 12 mesi; mentre dal 2023 al 2031 il credito d'imposta è riconosciuto, dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2022 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2031, in misura pari al 10%, della relativa base di calcolo, assunta al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti per le stesse spese ammissibili, nel limite massimo annuale di 5 milioni di euro, ragguagliato ad

anno in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a 12 mesi. Ovviamente tali previsioni operative saranno verosimilmente oggetto di rideterminazione negli anni ed il compito del professionista in sede di bilancio sarà ulteriormente responsabilizzata in ragione delle (negative) precedenti esperienze di contenzioso, sia fiscale che penale, che l'introduzione del *bonus* operata a suo tempo dalla Legge Calenda ha generato nella pratica. In buona sostanza, ad un professionista che opera nella predisposizione del bilancio, o nell'ambito della sua revisione, non sarà possibile sorvolare sulla valutazione di accessibilità al credito, proprio perché a fronte di una tematica in continuo divenire giurisprudenziale e normativo, l'incertezza applicativa deve determinare un innalzamento del livello di attenzione/prevenzione del professionista circa, natura, veridicità, e carattere innovativo dell'attività per la quale si chiede l'accesso al beneficio.

Appendice di giurisprudenza: principio di affidamento

L'Agenzia delle entrate aveva notificato ad un'azienda esercente attività di *tour operator* un avviso di accertamento con il quale, relativamente all'anno di imposta 2011, aveva riconosciuto il diritto della contribuente alla detrazione dell'IVA assolta per l'acquisto di servizi di autonoleggio in Italia, atteso che, ai sensi dell'art. 74-ter del D.P.R. n. 633/1972, la contribuente, essendo un *tour operator* specializzato nell'organizzazione di pacchetti turistici tutto compreso in favore di clienti non residenti in Italia, non avrebbe potuto portare in detrazione l'IVA assolta a monte per le operazioni di acquisto dei servizi destinati a favore dei propri clienti. Avverso l'atto impositivo la società aveva proposto ricorso che era stato rigettato dalla Commissione tributaria provinciale di Roma; avverso la pronuncia del giudice

Note:

(3) Per prodotto si intende ora qualsiasi oggetto industriale o artigianale, compresi i componenti di prodotti complessi, gli imballaggi, le presentazioni, i simboli grafici e caratteri tipografici.

(4) A titolo esemplificativo si indicano anche le caratteristiche delle linee, dei contorni, dei colori, della struttura superficiale, degli ornamenti.

di primo grado la società aveva proposto appello; la Commissione tributaria regionale del Lazio ha rigettato l'appello, in particolare ha ritenuto che: la previsione di cui all'art. 55 del D.P.R. n. 633/1972, aveva fornito un'interpretazione autentica di quanto disposto dall'art. 74-ter dello stesso decreto ritenendolo applicabile anche nei confronti delle agenzie di viaggio stabilite fuori dall'Unione Europea. La disciplina transitoria, prevista dalla medesima disposizione normativa, non era applicabile in favore della società, poiché non si era verificato il presupposto previsto dalla suddetta norma transitoria dell'erogazione delle somme chieste a rimborso; non potevano trovare accoglimento sia la prospettazione della società di contrasto della suddetta normativa con la normativa unionale che con la Costituzione; non poteva, in particolare, ragionarsi, in termini di lesione del diritto al legittimo affidamento, non rilevando la precedente R.M. n. 62/E/1999 dell'Agenzia delle entrate, oramai superata dalla disposizione interpretativa, e tenuto conto del fatto che era prevedibile la modifica della normativa IVA in esame, resa necessaria per adeguare il diritto interno a quello comunitario. La società ha quindi proposto ricorso, illustrato con successiva memoria, per la cassazione della sentenza affidato a tre motivi di censura, cui ha resistito l'Agenzia delle entrate depositando controricorso. Considerato che con il primo e con il secondo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione del D.P.R. n. 633/1972 art. 74-ter, dell'art. 310, Direttiva Europea 2006/112/CE, nonché dell'art. 3, par. 2, Direttiva 86/560/CEE, la parte ricorrente evidenzia in particolare, che la previsione di cui all'art. 74-ter, cit., non potrebbe trovare applicazione nei confronti dei soggetti che non effettuano operazioni attive in Italia e nell'Unione Europea, per mancanza del principio di territorialità, non avendo effettuato la società prestazioni di servizi territorialmente rilevanti in Italia. Con il secondo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione degli artt. 2, 3, 41, 53, 97, 111, Cost., della Legge n. 212/2000 art. 1, comma 3, per avere applicato retroattivamente la previsione di cui al D.L. n. 69/2013 art. 55, in violazione dei principi di uguaglianza,

legittimo affidamento e di certezza del diritto. In particolare, secondo la parte ricorrente, la previsione normativa in esame non ha natura di norma interpretativa, dunque non può avere efficacia retroattiva e la stessa illegittimamente dispone sulle situazioni giuridiche soggettive sorte in data antecedente all'entrata in vigore, con violazione dei limiti costituzionali in materia di retroattività della norma, basati sul principio della certezza del diritto e della tutela dell'affidamento, anche in considerazione della tutela della capacità contributiva e dei principi unionali in materia di legittimo affidamento; i motivi, che possono essere esaminati unitariamente, sono infondati. Sulla questione dell'applicabilità del regime speciale dell'IVA relativa alle agenzie di viaggio e turismo e, in particolare, se in favore delle stesse, ove residenti al di fuori dell'Unione Europea, possa essere riconosciuto il diritto al rimborso dell'IVA corrisposta per l'acquisto, in Italia, di servizi da erogare in favore di propri clienti, questa Corte si è già espressa con ripetute pronunce (Cass. civ., 6 marzo 2020, n. 6423; Cass. civ., 6 marzo 2020, n. 6425); pertanto, si fa riferimento ai principi affermati con le suddette pronunce che inducono a ritenere corretta la statuizione del giudice del gravame in materia di regime IVA speciale di cui all'art. 74-ter, cit. Il dato normativo di riferimento è contenuto nel D.L. 21 giugno 2013 n. 69 art. 55, convertito dalla Legge n. 98 del 9 agosto 2013, che prevede che: "Alla luce di quanto previsto dall'art. 310 della Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come interpretata dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 art. 74-ter comma 3, si interpreta nel senso che l'imposta assolta sulle cessioni di beni e sulle prestazioni di servizi, di cui al comma 2 dello stesso articolo, effettuate da terzi nei confronti delle agenzie di viaggio stabilite fuori dell'Unione Europea a diretto vantaggio dei viaggiatori non è rimborsabile. Fermo restando quanto previsto in materia di risorse proprie del bilancio dell'Unione Europea, sono comunque fatti salvi i rimborsi che, alla data di entrata in vigore del presente decreto, siano stati eventualmente effettuati; altresì non si dà luogo alla restituzione delle somme che, alla data di entrata in vigore del presente decreto, risultino

già rimborsate e successivamente recuperate dagli Uffici dell'Amministrazione finanziaria". I precedenti giurisprudenziali di questa Corte hanno quindi precisato che: - la previsione normativa in esame ha indubbia valenza interpretativa della disposizione contenuta nel D.P.R. n. 633/1972 art. 74-ter, comma 3; - il primo periodo dell'articolo in esame dispone che D.P.R. n. 633/1972 art. 74-ter, comma 3, deve essere interpretato nel senso che non può essere riconosciuto il diritto al rimborso dell'IVA versata da soggetti che, operando quali agenzie di viaggio nell'offrire pacchetti turistici in favore dei propri clienti, siano stabiliti fuori dall'Unione Europea, in tal modo applicando il regime della non rimborsabilità o detraibilità dell'IVA in esame a qualunque operatore che svolga attività di agenzia di viaggio, quindi indipendentemente dal fatto che sia stabilito o meno in un Paese dell'Unione; - l'applicazione della previsione normativa di cui all'art. 74-ter, cit. esclude, dunque, che la società ricorrente possa far valere la propria pretesa alla detrazione dell'IVA; in questo ambito, non convincenti sono le considerazioni espresse dalla ricorrente, essenzialmente fondate sulla non applicabilità nei propri confronti della previsione di cui all'art. 55, D.L. n. 69/2013, in quanto lo speciale regime di cui all'art. 74-ter, D.P.R. n. 633/1972, non sarebbe riferibile ai soggetti, quale la controricorrente, che effettuano esclusivamente le proprie operazioni attive al di fuori dell'Unione ed atteso che una applicazione in tal senso sarebbe in contrasto con i principi unionali che precludono agli Stati membri di limitare il diritto alla detrazione dell'IVA. In primo luogo, va ribadito che la previsione di cui al D.L. n. 69/2013 art. 55, interpreta espressamente il D.P.R. n. 633/1972 art. 74-ter, nel senso che esso si applica anche al caso di agenzie di viaggio e turismo stabilite fuori dall'Unione Europea ed è quindi chiaro, sotto il profilo della normativa interna, che non può essere riconosciuto il diritto alla detrazione dell'IVA versata dalla società ricorrente, ostandovi l'espressa previsione normativa in esame; si tratta, quindi, di valutare se, ferma restando l'applicabilità al caso di specie della previsione normativa in esame, siano corrette le argomentazioni difensive della ricorrente in ordine al fatto che la suddetta previsione sarebbe in contrasto con i principi costituzionali e unionali in materia d'IVA; va

quindi osservato che la circostanza che la società ricorrente non ha effettuato in Italia prestazioni attive, avendo venduto i pacchetti turistici al di fuori dell'Unione Europea, non costituisce un limite all'applicabilità anche nei suoi confronti della disciplina limitativa del suo diritto al rimborso dell'IVA dalla stessa corrisposta, configurato dal D.L. n. 69/2013 art. 55; invero, con i precedenti arresti giurisprudenziali di questa Corte, si è precisato che: - D.P.R. n. 633/1972 art. 74-ter, che ha recepito quanto disposto dall'art. 26, della Sesta Direttiva IVA 77/388/CEE (ora art. 306 Direttiva 2006/112/CEE), prevede un regime speciale, denominato "base da base", ai fini della determinazione dell'IVA, derogatorio di quello ordinario, nel caso di operazioni effettuate dalle agenzie di viaggio e turismo per l'organizzazione di pacchetti turistici verso il pagamento di un corrispettivo globale che trova il suo completamento nella previsione secondo cui non è ammessa in detrazione l'imposta relativa ai costi sostenuti dall'agenzia di viaggi e turismo per la cessione di beni e prestazioni di servizi effettuate da terzi a vantaggio diretto dei viaggiatori; - la peculiarità del regime in esame risiede quindi nel fatto che alle agenzie di viaggi e turismo che organizzano pacchetti turistici nel territorio dell'Unione Europea non è consentita la detrazione o il rimborso dell'IVA dei costi sostenuti per le cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate da terzi a diretto vantaggio dei viaggiatori; - questa peculiare finalità viene perseguita mediante la corretta applicazione del meccanismo di funzionamento del sistema "base da base", e trova il suo fondamento nella previsione di cui all'art. 310, Direttiva 2006/112/CEE, secondo cui gli importi dell'imposta sul valore aggiunto imputati all'agenzia di viaggi e turismo da altri soggetti passivi per le operazioni di cui all'art. 307 effettuate a diretto vantaggio del viaggiatore non sono né detraibili né rimborsabili in alcuno Stato membro; - la ragione del diniego di detrazione o rimborso configurato dall'art. 310 cit., a livello di normativa unionale, ed attuato nel diritto interno con D.P.R. n. 633/1972 art. 74-ter, risiede nel fatto che tale limitazione è necessaria al fine di potere assicurare l'attribuzione del gettito a ciascuno dei vari Paesi in cui i servizi facenti parte dei pacchetti sono resi, poiché è proprio tale meccanismo che, mediante il diniego di

detrazione o rimborso, consente di assicurare che i servizi forniti durante il viaggio siano assoggettati all'imposta nei diversi Paesi in cui gli stessi sono erogati; - l'intervento normativo di cui al D.L. n. 69/2013 art. 55, è chiaramente funzionale alla corretta applicazione del sistema in esame e, soprattutto, aderente alla funzione che, a livello della normativa unionale, viene configurata ai fini della concreta attuazione dello speciale regime IVA in esame: la suddetta previsione normativa evidenzia, in modo chiaro, che l'interpretazione da essa indicata del D.P.R. n. 633/1972 art. 74-ter, che si muove nella direzione di limitare il diritto al rimborso dell'IVA anche nel caso di agenzie di viaggi e turismo stabilite fuori dall'Unione Europea, trova fondamento proprio nella previsione di cui all'art. 310, Direttiva 2006/112/CEE, ed è conforme alla finalità e alla *ratio* di quest'ultima previsione normativa unionale, secondo quanto sopra più specificamente indicato; la previsione di cui al D.P.R. n. 633/1972 art. 74-ter, come interpretato dal D.L. n. 69/2013 art. 55, non si pone in contrasto con il principio unionale della neutralità dell'IVA, tenuto conto del fatto che il principio della neutralità, che è alla base del funzionamento dell'IVA ed opera anche in favore di soggetti IVA residenti fuori dal territorio dell'Unione, essendo, infatti, ad essi riconosciuto, a determinate condizioni, il diritto al rimborso ovvero alla detrazione, trova un limite nel caso in esame, giustificato dalle prevalenti finalità perseguite dalla normativa comunitaria in materia di regime speciale delle agenzie di viaggio e turismo, laddove è previsto, per siffatte ipotesi, la non rimborsabilità dell'IVA, sicché il corretto perseguimento delle suddette finalità esclude in radice la violazione del principio di neutralità dell'IVA, proprio in quanto è il particolare metodo di determinazione dell'imposta che non consente la sua detrazione nei modi ordinari. Un'eventuale diversa interpretazione che portasse a concludere per la non applicabilità del regime in esame all'ipotesi di rimborso IVA richiesto da agenzie turistiche non aventi stabile organizzazione nell'Unione troverebbe un limite nel principio unionale di tutela della concorrenza, cui invece occorre fare riferimento per completare la valutazione di conformità della previsione normativa in esame con la normativa unionale; l'intervento

normativo di cui al D.L. n. 69/2013 art. 55, dunque, non si pone in contrasto con la normativa unionale e con i principi espressi dalla Corte di Giustizia, essendo, invece, diretto ad applicare, coerentemente, i principi sottesi alla disciplina del regime speciale in materia nonché e ponendosi nella prospettiva del rispetto del principio di pari trattamento in materia di rimborso IVA tra operatori economici che operano nelle medesime condizioni; in questo ambito, non risulta sussistente le denunciate violazioni costituzionali, in particolare del principio di non retroattività della legge ove irragionevole, posto che la Corte costituzionale, con la sentenza n. 150 del 14 luglio 2015, ha precisato che al legislatore non è precluso di emanare norme retroattive (sia innovative che di interpretazione autentica), "purché la retroattività trovi adeguata giustificazione nell'esigenza di tutelare principi, diritti e beni di rilievo costituzionale che costituiscono altrettanti motivi imperativi di interesse generale ai sensi della giurisprudenza della Corte EDU" (sentenza n. 264/2012) (sentenza n. 156/2014; così anche, *ex plurimis*, sentenze n. 78/2012, n. 15/2012) e ciò accade allorché una norma di natura interpretativa persegua lo scopo di chiarire situazioni di oggettiva incertezza del dato normativo in ragione di un dibattito giurisprudenziale irrisolto o di ristabilire un'interpretazione più aderente all'originaria volontà del legislatore (sentenza n. 311/2009; così anche Corte Europea dei diritti dell'uomo, sentenza 23 ottobre 1997, National & Provincial Building Society ed altri contro Regno Unito), nonché di riaffermare l'intento originale del Parlamento (Corte Europea dei diritti dell'uomo, sentenza 27 maggio 2004, OGIS-Institut Stanislas e altri contro Francia) a tutela della certezza del diritto e dell'eguaglianza dei cittadini; ciò si verifica nel caso di specie, in cui l'intervento normativo interpretativo in esame ha trovato giustificazione proprio al fine di risolvere la questione relativa all'applicabilità dell'art. 74-ter, cit., anche alle agenzie di viaggi e turismo non aventi stabile organizzazione nel territorio dell'Unione; la necessità, dunque, di definire una questione interpretativa, attesa la non esplicita indicazione letterale nella norma, nonché l'allineamento della regola di cui alla suddetta norma ai principi unionali e, come visto, l'esigenza di tutelare la parità di

trattamento degli operatori economici nella disciplina fiscale del rimborso IVA nello specifico settore delle agenzie di viaggi e turismo, rende l'intervento normativo non solo in linea con la normativa unionale, secondo quanto già esposto, ma anche fondato su criteri di ragionevolezza, dunque non in contrasto con il principio costituzionale di parità delle parti nel processo e di imparzialità dell'azione della Pubblica amministrazione; infine, con le citate pronunce, con riferimento al regime intertemporale di cui all'art. 55, cit., si è altresì precisato che: la disciplina in esame si pone in contrasto con l'art. 310 della Direttiva 2006/112/CE, che ripropone sul punto la regola già stabilita dall'art. 26, n. 4 della Sesta Direttiva ed in base al quale "gli importi dell'IVA imputati all'agenzia di viaggio da altri soggetti passivi per le operazioni di cui all'art. 307 effettuate a diretto vantaggio del viaggiatore non sono né detraibili né rimborsabili in alcuno Stato membro"; nel caso in esame, dunque, la previsione normativa interna deve essere disapplicata; questa opzione si presenta, inoltre, come l'unica costituzionalmente conforme.

Con il terzo motivo di ricorso si censura la sentenza ai sensi dell'art. 360 c.p.c., comma 1, n. 3), per violazione e falsa applicazione dell'art. 10, Legge n. 212/2000 art. 10, e del principio unionale del legittimo affidamento; in particolare, dopo avere ricordato che la costante giurisprudenziale unionale qualifichi da tempo i principi della tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto quali principi generali del diritto e dell'ordinamento comunitario, parte ha altresì precisato che: il legittimo affidamento opera non solo in relazione alla debenza delle sanzioni e degli interessi, ma anche della stessa imposta; la risoluzione n. 141/E/2004 non è mai stata applicata dall'Amministrazione finanziaria che, fino al 2010, ha continuato ad erogare i rimborsi in base alla precedente R.M. n. 62/E/1999, sicché nei confronti della società si era consolidata una situazione giuridica favorevole, originata dallo scorrere del tempo e dall'emanazione da parte dell'Ufficio competente di provvedimenti di erogazione dei rimborsi IVA. Il motivo è infondato; in primo luogo, va osservato che il giudice del gravame, esaminando la questione prospettata in appello dalla società ricorrente, ha escluso la sussistenza del legittimo affidamento dalla stessa

fatto valere, sulla base delle seguenti considerazioni: a) la previsione transitoria di cui all'art. 55, D.L. n. 69/2013, non è applicabile in favore della ricorrente, in quanto il regime di tutela dell'affidamento, dalla stessa predisposto, opera solo per i contribuenti che abbiano definitivamente ricevuto il rimborso, ma tale presupposto difetta nel caso di specie; b) la contribuente era nelle condizioni di avere consapevolezza della possibilità di una modifica normativa relativa al regime IVA in esame; c) l'intervento normativo ha avuto la finalità di eliminare ogni dubbio interpretativo sull'applicabilità dell'art. 74-ter, cit., anche nei confronti delle società non aventi sede nell'Unione Europea; in sostanza, il giudice del gravame ha escluso, in primo luogo, che la società rientrasse nell'ambito della disciplina transitoria, che riconosceva il diritto a trattenere le somme definitivamente rimborsate; la circostanza, affermata dalla ricorrente relativa al fatto che la stessa aveva già ricevuto il rimborso si pone in contrasto con quanto precisato dal giudice del gravame (a pag. 1 della sentenza è espressamente precisato che: "Con l'atto impositivo gravato, in cui si dà atto che il rimborso IVA richiesto non è mai stato erogato dall'Amministrazione", ed è anche con riferimento a tale profilo, relativo alla mancanza dei presupposti che il giudice del gravame ha ritenuto che la società non poteva vantare alcuna situazione giuridica che legittimasse un'aspettativa a trattenere l'importo ricevuto; in secondo luogo, il giudice del gravame ha comunque escluso che sussistesse una condizione di legittimo affidamento anche in relazione al fatto che non vi era una prassi consolidata, tanto da rendersi necessario un intervento interpretativo; né può avere rilevanza la circostanza, valorizzata nel ricorso, secondo cui l'Amministrazione finanziaria aveva ritenuto di dovere annullare le sanzioni con provvedimento in autotutela, posto che il suddetto provvedimento trova la sua ragione sulla verifica della sussistenza di una condizione di obiettiva incertezza normativa (come comprovato dal successivo intervento normativo interpretativo) che non può, tuttavia, avere valore incidente sulla spettanza del tributo; sotto tale profilo, è orientamento giurisprudenziale, al quale deve darsi continuità, quello secondo cui "Le circolari ministeriali in materia tributaria non costituiscono fonte di diritti

ed obblighi, non discendendo da esse alcun vincolo neanche per la stessa Amministrazione finanziaria che le ha emanate; sicché, ove il contribuente si sia conformato a un'interpretazione erronea fornita da quest'ultima, non può invocare alcun legittimo affidamento al fine di andare esente dal pagamento del tributo dovuto, assumendo all'uopo rilievo il principio, di rilevanza costituzionale, della riserva di legge, nonché gli ulteriori principi di inderogabilità delle norme tributarie, di indisponibilità dell'obbligazione tributaria, di vincolatezza della funzione di imposizione e di irrinunciabilità del diritto di imposta, risultando ciò conforme al principio unionale secondo cui il legittimo affidamento non può basarsi su una prassi illegittima dell'Amministrazione" (Cass. n. 20819/2020 e la giurisprudenza ivi richiamata, tra cui Cass., SS.UU., n. 23031/2007); è vero che questa Corte non ha escluso che la tutela del legittimo affidamento, nonostante la sua valenza generale, possa incidere sulla stessa debenza del tributo. Invero, "(...) come chiarito da Cass. n. 25299 del 20/11/2013, dire che la Legge n. 212 del 2000, art. 10 sia una norma aperta significa unicamente 'che l'induzione in errore incolpevole del contribuente può essere determinata anche da differenti circostanze di fatto ovvero anche da altre condotte, imputabili ad errore della Amministrazione finanziaria, dalla stessa norma non espressamente considerate'. Si tratta, pertanto, di condotte diverse da quelle tipizzate, vale a dire le errate 'indicazioni contenute in atti' dell'Amministrazione ovvero i 'fatti (...) conseguenti a ritardi, omissioni od errori' della stessa (Legge n. 212 del 2000, art. 10, comma 2) o ancora le 'obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma impositiva' (Legge n. 212 del 2000, art. 10, comma 3), in presenza delle quali la tutela del legittimo affidamento può venire ad incidere sulla stessa debenza del tributo (Cass. n. 20819/2020); va, quindi, confermato l'orientamento giurisprudenziale secondo cui 'le circolari ministeriali in materia tributaria non costituiscono fonte di diritti ed obblighi, sicché, ove il contribuente si sia conformato ad un'interpretazione erronea fornita dall'Amministrazione finanziaria, è esclusa soltanto l'irrogazione delle relative sanzioni e degli interessi, senza alcun esonero dall'adempimento dell'obbligazione tributaria, in base al

principio di tutela dell'affidamento, espressamente sancito dalla Legge n. 212 del 2000, art. 10, comma 2' (Cass. n. 12635 del 19/05/2017; Cass. n. 10195 del 18/05/2016; Cass. n. 3757 del 09/03/2012; Cass. n. 2133 del 14/02/2002); né può trovare accoglimento la richiesta di rinvio pregiudiziale alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, avanzata dalla ricorrente, tenuto conto dei principi in materia di obbligo di rinvio pregiudiziale da parte del giudice nazionale di ultima istanza enunciati dalla CGUE nella sentenza 6 ottobre 1982 in causa C-283/81, Cilfit, poi resi ancor più stringenti dalla stessa Corte nella sentenza 6 ottobre 2021 in causa C/561-19; invero, sulla tematica in esame si è già pronunciata la Corte di Giustizia che ha ampiamente chiarito che, se è vero che il diritto ad avvalersi del principio della tutela del legittimo affidamento 'si estende a ogni individuo in capo al quale un'Autorità amministrativa abbia fatto sorgere fondate speranze a causa di assicurazioni precise che essa gli avrebbe fornito' (cfr., *ex multis*, CGUE 14 giugno 2017, in causa C-26/16, punto 76; CGUE 9 luglio 2015, in causa C-183/14, punto 44; CGUE 5 marzo 2015, in causa C-585/13, punto 95), tuttavia 'il legittimo affidamento non può basarsi su una prassi illegittima dell'Amministrazione' (CGUE 11 aprile 2018, in causa C-532/16, punto 50; CGUE 6 febbraio 1986, in causa C-162/84, punto 6). Rientra, pertanto, nella specifica competenza del giudice nazionale stabilire se, avuto conto della specificità del caso concreto, sussistono i presupposti per il riconoscimento dell'inapplicabilità del tributo ovvero, più semplicemente, delle sanzioni e degli interessi" (cfr. Cass. n. 20819/2020); non può, quindi, ritenersi configurabile la prospettata violazione di legge; in conclusione, i motivi di ricorso sono infondati, con conseguente rigetto.