



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado dell' ABRUZZO Sezione 1, riunita in udienza il 09/04/2026 alle ore 15:00 con la seguente composizione collegiale:

**DI MARCOTULLIO ENRICO**, Presidente e Relatore

**CERVALE MARIA CRISTINA**, Giudice

**ROMANO GARGARELLA GIUSEPPE**, Giudice

in data 09/04/2026 ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

- sull'appello n. 932/2025 depositato il 25/11/2025

**proposto da**

████████ Srl -

**Difeso da**

Marco Di Rito - DRTMRC77L20E435Q

**ed elettivamente domiciliato presso** avvmarcodirito@cnfpec.it

**contro**

Ag. Entrate Direzione Provinciale Teramo - Via Largo Madonna Delle Grazie 64100 Teramo TE

**elettivamente domiciliato presso** dp.teramo@pce.agenziaentrate.it

**Avente ad oggetto l'impugnazione di:**

- pronuncia sentenza n. 251/2025 emessa dalla Corte di Giustizia Tributaria Primo grado TERAMO e pubblicata il 27/06/2025

**Atti impositivi:**

- ATTO DI RECUPER n. TA9CRI200099 REC.CREDITO.IMP 2018

**a seguito di discussione in pubblica udienza e visto il dispositivo n. 196/2026 depositato il 10/04/2026**

**Richieste delle parti:**

**Ricorrente/Appellante:** (Trascrizione delle eventuali richieste ammesse dal Presidente)

**Resistente/Appellato:** (Trascrizione delle eventuali richieste ammesse dal Presidente)

### SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

In data 3.12.2024 l'Agenzia delle entrate, sede di Teramo, notificava alla società █████ s.r.l., (P.i. l'atto di recupero n. N. TA9CRI200099/2024, ritenendo insussistente e/o privo del requisito dell'inerenza il credito di imposta per R&S relativo all'anno 2018, riprendendo così a tassazione l'importo del credito pari a €. Con ricorso notificato in data 14.01.2025, la █████ si opponeva all'atto impositivo eccependo: a) la prescrizione e decadenza del potere accertativo; a1) la nullità e/o l'annullabilità per mancata analisi e motivazione della documentazione prodotta dalla ricorrente in seguito all'invio di schema di atto – violazione degli artt. 6 bis comma 4, e art. 7 comma 1 della L. n. 212/2020; a2) certificazione del credito d'imposta ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, design e ideazione estetica, a cura del Prof. Dott. █████, ai sensi del DPCM del 15 settembre 2023– effetti vincolanti nei confronti dell'amministrazione finanziaria ai sensi degli artt. 3 e 4 del DPCM del 15.09.2023 e art. 12 delle preleggi al codice civile; b) l'annullabilità dell'atto di recupero per mancanza del parere del Mise; c) l'effettività, pertinenza e congruità delle spese di R&S ai sensi dell'art. 3 D.L. 195/2013 e successive modifiche; d) nel merito: onere della prova e presunzioni poste a base dell'avviso di accertamento da parte dell'agenzia. Violazione e falsa applicazione dell'art. 7 dello statuto dei diritti del contribuente violazione e falsa applicazione degli artt. 2697 c.c. e art. 7 D.Lgs 31 dicembre 1992 n. 546 violazione degli artt. 85 e 109 TUIR, 5 bis del D. Lgs n. 446/1997 e 19 e 21 del DPR n. 633/1972. Nel giudizio, instauratosi presso la Corte di Giustizia Tributaria di Teramo. si costituiva, l'Agenzia che eccepiva a) la mancanza di vincolatività della certificazione redatta dal Prof. █████ in data 1.10.2024 in quanto successiva alla notifica dello schema d'atto avvenuta in data 23.09.2024; b) la mera facoltatività dell'acquisizione del parere del Mise; c) la mancata prova da parte della █████ dell'effettivo compimento delle attività di R&S; d) la violazione dell'onere della prova ai fini della dimostrazione dell'esistenza delle prestazioni oggetto di credito di imposta.

Con sentenza n. 251/2025 del 19.05.2025 la Corte di Giustizia Tributaria di primo grado, accoglieva la domanda dall'Agenzia e rigettava il ricorso proposto dal contribuente, con condanna alle spese delle spese di giudizio liquidate in €.

Successivamente, con atto ritualmente notificato, la società █████ s.r.l., proponeva ricorso in appello avverso la sentenza n. 251/2025, emessa dalla Corte di Giustizia Tributaria di Teramo, chiedendone l'integrale riforma.

Nell'atto di appello la società, oltre a riproporre tutte le argomentazioni dedotte in primo grado eccepiva in particolare:

- 1) la decadenza del potere accertativo dell'Agenzia;
- 2) la violazione e falsa applicazione dell'art. art. 6 bis, 4° co., art. 7 e 7 bis, della l. 212/2000, per aver la sentenza impugnata ritenuto che l'atto di recupero contenga l'analisi della documentazione prodotta dalla █████ a seguito della notifica dello schema dato;
- 3) violazione e falsa applicazione degli articoli 3 e 4 del dpcm del 15/9/23, dell'articolo 23 quarto comma del d.l. 73/22 nonché dell'articolo 12 delle preleggi, poiché la sentenza impugnata non avrebbe ritenuto vincolante la certificazione del credito d'imposta la ricerca di sviluppo predisposta dal prof. █████;
- 4) omesso esame dell'insussistenza dei presupposti del credito di R&S e vincolatività del parere del MIMIT;
- 5) nullità e/o annullabilità della sentenza impugnata, per violazione e falsa applicazione dell'articolo 2697 c. c. in merito all'effettività, pertinenza e congruità delle spese sostenute.

Conclude la società appellante chiedendo: in via principale la riforma della sentenza impugnata e la condanna dell'Amministrazione Finanziaria al pagamento delle spese di giudizio

Con controdeduzioni l'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Teramo osserva:

che con il primo motivo di appello la società ripropone l'eccezione di decadenza già oggetto del ricorso in primo grado, che appare decisamente pretestuosa in quanto il rilievo che la nuova formulazione dell'art. 13 del D.lgs. n. 471/1997, che l'odierna appellante nuovamente invoca in questa sede, contenente la qualificazione dei crediti d'imposta inesistenti e non spettanti, si applica solo alle violazioni commesse a far data dal 1° settembre 2024 (come ricordato anche dalla CGT I grado), nella specie i crediti sono inesistenti, in quanto l'Ufficio ha contestato la mancanza del presupposto costitutivo richiesto dalla legge, non verificabile attraverso controlli formali (testo dell'art. 13 citato, comma 5, applicabile *ratione temporis*). Dunque, gli stessi possono essere recuperati entro il 31.12. dell'ottavo anno successivo all'utilizzo in compensazione (nella specie, si ripete, avvenuto nel 2018 e nel 2019).

Quanto al secondo motivo di appello violazione dell'art. 6 bis della legge 212/2000, per asserito omesso esame della documentazione prodotta l'Ufficio rileva che ha tenuto conto nella motivazione dell'atto impugnato di tutta la documentazione prodotta dall'odierna appellante in fase di controllo, come hanno dato atto anche i giudici di primo grado, ritenendo inutilizzabile, la documentazione giusto articolo 23, commi 2-8, D.L. 73/2022, che ha introdotto nell'ordinamento il sistema della certificazione attestante la qualificazione degli investimenti, effettuati o da effettuarsi, in ricerca e sviluppo.

Anche sul terzo motivo di appello l'Ufficio osserva che l'odierna appellante insiste sulla questione dell'asserita vincolatività della Certificazione del prof. \_\_\_\_\_ ai fini della prova dell'esistenza dei crediti d'imposta compensati, insistendo sul principio fissato dal D.L. 73/22.

Sul quarto motivo di appello, l'Ufficio rileva che l'odierna appellante insiste sull'obbligatorietà del parere del MIMIT. Anche la presente eccezione appare del tutto pretestuosa in quanto l'articolo 8, comma 2, del decreto ministeriale del 27 maggio 2015 attuativo della disciplina del credito d'imposta contenuta nell'art. 3 del D.L. n. 145/2013, richiamato dalla odierna appellante, contempla solo una facoltà per l'Agenzia delle Entrate di richiedere al competente Ministero di esprimere un parere in ordine a valutazioni di carattere tecnico.

Ancora in ordine al quinto motivo di appello la parte censura l'impugnata sentenza per aver omesso a suo dire di statuire in merito alla sussistenza dei presupposti del credito d'imposta per R&S e per violazione delle norme che regolano la ripartizione dell'onere della prova.

Sul punto l'Agenzia ribadisce in questa sede, a confutazione del motivo di appello concernente l'onere probatorio, che, vertendosi in materia di agevolazioni tributarie, quest'ultimo incombe sul contribuente e richiama Cass. 23740/2025. E' l'impresa che utilizza il credito d'imposta che ha l'onere di predisporre, ai fini dei successivi controlli, la documentazione necessaria e gli elementi rilevanti per la dimostrazione dell'ammissibilità degli investimenti sostenuti.

Anche sulle sanzioni l'Ufficio insiste perchè la richiesta non può essere accolta, per l'evidente ragione che nella specie ricorrono gli elementi soggettivi richiesti per l'irrogazione delle sanzioni, che, al più, possono essere ridotte in sede conciliativa, ove la ricorrente intenda definire la presente lite.

Conclude l'appellata Agenzia delle Entrate chiedendo il rigetto dell'appello e la condanna dell'odierna appellante alle spese di giudizio.

## MOTIVI DELLA DECISIONE

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado dell' ABRUZZO Sezione I<sup>a</sup>, considerata la natura della questione, esaminati gli atti di causa, valutata la normativa da applicare, ritiene di accogliere l'appello della contribuente società e condannare l'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Teramo, al pagamento delle spese di entrambi i gradi di giudizio che vengono liquidati, quanto al primo grado in €. \_\_\_\_\_, oltre accessori di legge e contributo unificato, e, quanto al secondo grado in €. \_\_\_\_\_, oltre accessori di legge e contributo unificato.

Con il primo motivo, la società appellante eccepisce l'intervenuta decadenza del potere accertativo per il recupero del credito di imposta anno 2018. Infatti, in presenza di dichiarazione regolarmente presentata, come nel caso in esame, il termine per la notifica ex art. 38-bis comma 1, lett c), è stabilito a pena di decadenza entro il 31 dicembre del quinto anno successivo (per i crediti non spettanti) e dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo (per i crediti inesistenti).

Cosicché, in definitiva, il presente motivo, così come formulato, è manifestamente infondato e del tutto pretestuoso, considerato che non contiene una specifica censura delle argomentazioni che i giudici di prime cure hanno posto a fondamento della già statuita infondatezza delle eccezioni qui riproposte.

Venendo alla questione circa la insistenza e/o spettanza dei crediti di imposta la Corte ritiene di far proprie le considerazioni della Suprema Corte di Cassazione laddove viene statuito che : «il credito fiscale illegittimamente utilizzato dal contribuente può dirsi “inesistente” quando difetti il presupposto costitutivo (ossia, quando la situazione giuridica creditoria non emerge dai dati contabili-patrimoniali-finanziari del contribuente) e quando tale mancanza sia evincibile dai controlli automatizzati o formali sugli elementi dichiarati dal contribuente». In tal senso Cass. Civ., Sez. Trib., n. 34443 del 2021, Cass. Civ., Sez. Trib., n. 34444 del 2021 e Cass. Civ., Sez. Trib., n. 34445 del 2021; e successivamente anche le Sezioni Unite Cass.: Civ., Sez. Unite, n. 34419 del 2023 e Cass. Civ., Sez. Unite, n. 34452 del 2023.

Secondo l'indirizzo tracciato dalle Sezioni Unite, i crediti d'imposta inesistenti sono solo quelli privi di fondamento reale, in quanto mancanti dei requisiti oggettivi/soggettivi o sono frutto di frodi (documenti falsi). Mentre sono non spettanti tutti quei crediti dei quali si contesta, per qualsiasi altra ragione, l'applicabilità della normativa di riferimento.

Gli interventi normativi successivi, così come l'atto di indirizzo emesso dal Ministero dell'Economia e delle Finanze, prot. n. 18 del 1° luglio 2025, non si discostano nella sostanza dai principi tracciati dalle Sezioni Unite.

Peraltro occorre evidenziare che la differenza fondamentale tra crediti inesistenti e non spettanti risiede nell'esistenza stessa del presupposto costitutivo e nella riscontrabilità dell'errore. I crediti inesistenti sono privi di base reale o fraudolenti, mentre quelli non spettanti sono esistenti ma usati in modo errato o superiore al dovuto. Sull'argomento le sentenze gemelle della Suprema Corte di Cassazione, sopra richiamate, hanno fatto chiarezza (sent. nn. 34443, 34444 e 34445 del 16 novembre 2021), laddove hanno chiarito che, per poter considerare il credito “inesistente”, devono ricorrere congiuntamente i seguenti presupposti: - inesistenza, in tutto o in parte, del presupposto costitutivo; - e tale inesistenza non deve essere riscontrabile attraverso i controlli automatizzati o formali sugli elementi dichiarati dal contribuente stesso o in possesso dell'anagrafe tributaria.

Al contrario, se uno dei suddetti requisiti manca, il credito deve considerarsi “non spettante”.

Ciò chiarito, le sentenze gemelle, confermando la differenza tra i due crediti, hanno ribadito che la qualificazione del credito d'imposta come “non spettante” o “inesistente” determina delle importanti differenze sia con riferimento al trattamento sanzionatorio amministrativo che ai termini decadenziali dell'accertamento.

Nel caso di specie, il credito contestato dall'Agenzia, può al più qualificarsi come non dovuto, ma certamente non inesistente.

Peraltro, in soccorso delle giuste ragioni dell'appellante viene anche la recente normativa in materia di prove,

laddove, il nuovo comma 5-bis dell'art. 7, introdotto dalla L. n. 130 del 2022, in primis quale regola sulla distribuzione dell'onere della prova, dunque come regola riguardante i fatti (allegati) incerti, rispetto al quale pare unanime in dottrina l'opinione secondo cui si tratterebbe della sostanziale conferma della regola generale secondo cui i fatti costitutivi del credito impositivo devono essere provati dall'Amministrazione finanziaria e così anche di quella secondo cui spetta al contribuente la prova – anche se a ben vedere la norma utilizza qui l'espressione “fornire le ragioni” – dei fatti costitutivi del diritto al rimborso. La legge 130/22 sancisce con chiarezza ciò che la dottrina ha da tempo affermato, e cioè che nel processo tributario, con l'eccezione dei giudizi di rimborso, l'onere di dimostrare i fatti costitutivi della pretesa erariale – nella nuova disposizione sinteticamente indicata al primo periodo con l'espressione “violazioni contestate con l'atto impugnato” e al secondo periodo, come vedremo strettamente collegato al primo periodo, con l'espressione “pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni” – spetta sempre al Fisco, perché è esso che fa valere una pretesa in giudizio. Pertanto, rimane fermo il principio secondo il quale “nel processo tributario l'amministrazione finanziaria è attore in senso sostanziale e quindi su di essa grava l'onere della prova della pretesa adottata con l'accertamento, mentre l'onere del contribuente di provare elementi in senso contrario scatta solo quando dall'ufficio siano stati forniti indizi sufficienti per affermare la sussistenza dell'obbligazione tributaria”. È chiaro, infatti, che questi “indizi sufficienti” devono adesso assurgere al rango di una vera e propria prova “circostanziata e puntuale” onde potersi affermare “la sussistenza dell'obbligazione tributaria”.

Depone in favore della contribuente, di contro, l'ampiezza della documentazione depositata, oltre che gli accertamenti effettuati anche in altri giudizi (sia tributari che penali) che univocamente convergono nel senso di escludere, quantomeno il profilo dell'inesistenza.

In particolare, la ricorrente ha prodotto tutta la documentazione relativa alle operazioni contestate dall'Agenzia. Ha prodotto i contratti, gli ordini di lavoro da cui si desumono anche i soggetti che hanno partecipato ai diversi progetti, la relazione tecnica, la certificazione ad opera del revisore (dott. \_\_\_\_\_), e la prevista certificazione del credito d'imposta ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, design ed ideazione estetica prevista dall'art. 23, commi 2, 3, 4 e 5 del D.L. n. 73/2022, convertito, con modifiche, dalla L. n. 122/2022 nonché del D.P.C.M. del 15 settembre 2023). Sono stati depositati tutti gli estratti conto dai quali si evince che i pagamenti sono stati effettivamente effettuati. Sono state allegate le dichiarazioni sostitutive di atto notorio predisposte dai singoli soggetti che hanno partecipato alla realizzazione del progetto Sigg.ri \_\_\_\_\_ e \_\_\_\_\_.

La documentazione contabile prodotta appare attendibile e coerente nel suo insieme. Infatti, tutti i pagamenti risultano tracciati a mezzo bonifico bancario; è stata prodotta in atti l'attestazione del revisore legale dott. \_\_\_\_\_ nonché l'attestazione di regolarità delle scritture contabili.

Inoltre, le medesime operazioni di cessione, poste a base delle fatture attive emesse dalla \_\_\_\_\_, sono state riconosciute dalla Corte di Giustizia Tributaria di Primo grado di Teramo nei confronti di altra società, la \_\_\_\_\_ s.r.l. che ha avuto rapporti di fornitura con la ricorrente (doc. nn. 14 e 15 di parte ricorrente).

In particolare, la sentenza n. 580/2026 della Corte di Giustizia di Primo grado di Teramo, ha accertato che «dalla documentazione in atti emerge che le attività di R & S risultano effettivamente svolte, i relativi costi sostenuti, contabilizzati e tracciati, nonché certificati da professionisti abilitati.... Ne consegue che il credito oggetto di recupero deve ritenersi al più non spettante».

La regolarità della documentazione contabile è stata riconosciuta anche nella sentenza n. 540/2025 del 22.12.2025 emessa dalla Corte di Giustizia di Teramo. Qui, infatti, il giudice relatore ha riconosciuto che «dalla documentazione versata in atti emerge che, per ciascuna delle fatture oggetto di recupero, la società ricorrente ha fornito una ricostruzione coerente e documentata del ciclo economico sottostante, idonea a dimostrare l'effettività delle prestazioni, la loro inerenza all'attività d'impresa e la congruità dei relativi corrispettivi».

Nel predetto giudizio, tra le operazioni oggetto di verifica, vi erano anche le fatture emesse dalla \_\_\_\_\_.

Nell'esaminare di tali fatture la Corte ha ritenuto che «Le fatture di [REDACTED] (in sentenza si fa riferimento anche agli altri fornitori) risultano parimenti supportate da contratti, ordini, stato di avanzamento lavori, benessere, dichiarazioni tecniche e contabili di pagamento. In particolare, per le prestazioni rese presso le sedi dei clienti finali, la prova dell'esecuzione risulta ulteriormente corroborata dalle dichiarazioni dei tecnici e dalla documentazione progettuale» (cfr. pag. n. 6 doc. n. 15).

E pertanto, conclude: «tale complesso probatorio, valutato nel suo insieme e non in maniera atomistica consente di ritenere provata l'effettività delle prestazioni e la loro inerenza diretta all'attività caratteristica della ricorrente».

Anche il decreto di archiviazione del procedimento penale, disposto nei riguardi dei soci e legali rappresentanti della [REDACTED], [REDACTED] e [REDACTED], depone nel senso dell'assenza di frode.

Come si evince legge dalla documentazione depositata, l'Agenzia aveva segnalato all'Autorità giudiziaria ordinaria che la società [REDACTED] srl aveva emesso nell'anno 2017 n.5 fatture per attività di Ricerca & Sviluppo nei confronti della società [REDACTED] srl per euro [REDACTED] e nel triennio 2015-2017 fatture per attività di Ricerca & Sviluppo nei confronti della società [REDACTED] srl per complessivi euro [REDACTED], ipotizzando l'avvenuta commissione dei reati di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti ((art. 2 del d.lgs. 74/2000); di dichiarazione infedele (ex art. 4 del d.lgs. 74/2000).

Ferma l'autonomia del giudizio tributario rispetto al giudizio penale, non può tuttavia non riconoscersi all'approfondita indagine svolta (vi sono state due proroghe dei termini) e al decreto di archiviazione emesso all'esito di essa, quantomeno il significato minimo dell'assenza dell'elemento della frode. Significato che il Collegio valuta nell'insieme, cioè come elemento presuntivo, che si aggiunge e rafforza le prove e le presunzioni già introdotte dalle parti con l'ampia documentazione agli atti.

Analoghe considerazioni vanno fatte anche per gli altri fornitori della società, per i quali è stata disposta l'archiviazione già in sede di indagine (doc. 16 e 17 depositati con memoria del 16/3/2026) Infatti sia [REDACTED] (legale rappresentante della Società [REDACTED] S.r.l. dal 20.08.2019) che [REDACTED] (legale rappresentante della Società [REDACTED] dal 29.12.2017 al 20.08.2019) sono stati anch'essi prosciolti in sede di indagine. A quanto detto va aggiunto che i P.M. che hanno trattato i diversi procedimenti sono tutti differenti. Il che porta a ritenere che le valutazioni di ognuno convergano tutte nel ritenere l'insussistenza del reato di emissione e/o utilizzo di fatture per operazioni inesistenti e, più in generale, per l'insussistenza della frode sotto il profilo penale.

L'ampiezza e la varietà degli elementi di prova sopra indicati porta certamente ad escludere che, nel caso di specie, si possa parlare di inesistenza dovendosi, al più parlare di non debenza. Trova quindi applicazione, per il caso di specie, il termine ordinario di decadenza di cui all'articolo 43 del dpr 600/1973 e non quello più ampio previsto per il recupero dei crediti inesistenti. Tale termine, tuttavia, a seguito della proroga di 85 giorni, introdotta dal DL 18/2020 (cura Italia) per il periodo Covid, che ha sospeso i termini di decadenza dell'accertamento dall'8 marzo al 31 maggio 2020, al fine di consentire all'ufficio di superare le difficoltà connesse all'epidemia.

La ratio della normativa non è soltanto quella di evitare l'estinzione del potere accertativo per le attività di imminente scadenza nel periodo considerato ma di ovviare alla causa di forza maggiore che ha bloccato gli uffici per svariati mesi prolungandosi per alcuni anni. L'interpretazione restrittiva fornita dal ricorrente contrasta anche con i più recenti orientamenti della Corte di Cassazione (v Cass. 23.01.2025 n. 1630)

L'atto di recupero impugnato risulta pertanto tempestivamente notificato.

Esaurito l'esame delle questioni di diritto pregiudiziali/preliminari (inesistenza/non debenza credito, prescrizione) e venendo ai rilievi di merito la Corte prima analizzare nel dettaglio i profili della deducibilità

dei costi e quello della sussistenza dei requisiti costitutivi del credito d'imposta, è opportuno soffermarsi sull'eccezione di inutilizzabilità di parte della documentazione formulata dall'Agenzia in quanto prodotta tardivamente (ex art. 32 DPR 600/1973 e 51 del DPR 633/1972).

Prima di analizzare nel dettaglio i profili della deducibilità dei costi e quello della sussistenza dei requisiti costitutivi del credito d'imposta, è opportuno soffermarsi sull'eccezione di inutilizzabilità di parte della documentazione formulata dall'Agenzia in quanto prodotta tardivamente (ex art. 32 DPR 600/1973 e 51 del DPR 633/1972). L'eccezione non è fondata, infatti come si evince facilmente dagli atti, il contribuente dopo la notifica dell'invito a comparire (I00361/2023), ha mostrato ampia collaborazione e apertura alle richieste dell'Agenzia, depositando tutti i documenti richiesti dall'Agenzia in suo possesso. Peraltro, come rilevato anche dalla Corte Costituzionale con la sentenza n. 137 del 28 luglio 2025 è necessario che la richiesta: « sia stata specifica e puntuale, non potendo operare la limitazione innanzi a una generica richiesta di informazioni o documenti (Corte di Cassazione, quinta sezione civile, ordinanza 16 giugno 2017, n. 15021), secondo la tecnica della cosiddetta "pesca a strascico».

Per quanto riguarda il merito della vicenda, l'Agenzia sostiene che le fatture contestate non possono essere dedotte in quanto contenenti una dicitura generica che non permette di evincere l'inerenza delle stesse con l'attività di ricerca e sviluppo. Conclusioni condivise anche dal Giudice di primo grado.

La società appellante contesta la sentenza, sostenendo che il Giudice di primo grado non avrebbe preso in considerazione l'intero materiale probatorio ma abbia ristretto la propria analisi ad alcuni documenti, giungendo in tal modo ad una ricostruzione parziale e frammentata.

Il motivo è fondato

Secondo quanto previsto all'articolo 109, co. 15 del Tuir, sono deducibili i costi inerenti all'attività di impresa correlati in modo diretto o indiretto alla produzione del reddito. In materia di iva, l'articolo 19 del DPR 633/1972 consente la detrazione dell'imposta assoluta sugli acquisti, purché l'operazione sia effettiva, inerente e documentata.

La giurisprudenza, come anche ricordato dal Giudice di primo grado, ritiene che per: «la deducibilità di costi ed oneri richiede la loro inerenza all'attività d'impresa, da intendersi come necessità di riferire i costi sostenuti all'esercizio dell'attività imprenditoriale, escludendo quelli che si collocano in una sfera estranea ad essa » (Cass. 24880/2022).

Analogamente, in tema di deduzione di costi inerenti ex art. 109 TUIR (come di detrazione dell'Iva ex art. 19 del d.P.R. n. 633 del 1972), questa Corte ha puntualizzato che spetta al contribuente tenere regolarmente le scritture contabili e le fatture, come nel caso che ci occupa, che devono contenere oggetto e corrispettivo di ogni operazione commerciale, ed all'amministrazione dimostrare, attraverso la prova logica (o indiretta) o storica (o diretta) e anche con indizi integranti presunzione semplice, la fittizietà dell'operazione, essendo il contribuente nuovamente chiamato a fornire la prova contraria nel caso in cui l'ufficio abbia assolto al proprio onere probatorio (cfr. Cass. n.28246/2020).

La Corte di Cassazione ha altresì chiarito che, la genericità della fattura non determina automaticamente l'indeducibilità del costo o indetraibilità dell'iva potendo il contribuente fornire la prova dell'operazione mediante documentazione integrativa esterna, idonea a ricostruire il contenuto economico della prestazione e il nesso con l'attività d'impresa (ex plurimis Cass. 29 novembre 2021 n. 37209, Cass. 31 maggio 2018, n. 13882).

Ricostruito così il contesto normativo e giurisprudenziale, è proprio dall'analisi di ogni singola fattura che occorre partire al fine di valutare se la società appellante ha fornito o meno la prova dell'inerenza del costo.

Fattura n. 6 del 04/05/2018

La società ██████ ha commissionato alla ██████ s.r.l. con il contratto stipulato in data 08/01/2018 (identificato dal RIF. CONTR. ██████) (doc. 26), una attività di «ricerca bibliografica sulle tematiche riguardanti le principali tecnologie, i modelli e gli strumenti che abilitano il Metaverso anche in riferimento al C2C» (così la descrizione «oggetto del contratto» doc. 26). La società ██████, resa la prestazione, ha emesso la fattura n. 6 del 04/05/2018 per l'attività di ricerca da essa svolta a favore della ██████, nell'ambito dell'accordo contrattuale intercorso.

La fattura emessa riporta la seguente descrizione «Attività di R&S Rif. Contr. ██████».

La fattura collega in modo univoco la prestazione resa al contratto di ricerca e sviluppo stipulato e ne richiama il codice di riferimento. Il contenuto specifico della prestazione resa è chiarito poi, in modo analitico, oltre che dal contratto anche da 2 ODL (cfr doc. 20 e doc. 21) che dettagliano minuziosamente (ben 92 pagine) tutta l'attività di ricerca evidenziando i vari step: le lavorazioni, le attività svolte, i risultati le conclusioni alle quali è giunta e i riferimenti bibliografici consultati. Completa l'individuazione della prestazione anche la Relazione tecnica consegnata dal fornitore, nella quale viene descritto nuovamente il progetto evidenziandone gli obiettivi e l'attività svolta, il processo utilizzato e le conclusioni (doc. n. 27 e 28 di pagine 92).

Tutte le attività espletate dalla fornitrice ██████ sono poi confluite in un altro documento (la c.d. Relazione tecnica interna doc. 32 di 66 pagine) che è stato dato in visione al Revisore, in quanto costituisce un documento obbligatorio della revisione stessa (cfr. art. 3 d.l. 23/12/2013 n. 145 e successiva l. 145/2018).

L'inerenza della fattura n. 6 con l'attività di ricerca e sviluppo oggetto del beneficio fiscale, è stato poi accertata dal dott. ██████, con l'attestato di revisione del 06/07/2019 (doc. 45) che certifica la «regolarità formale della documentazione contabile e dell'effettività dei costi sostenuti» nonché dal Prof. ██████ nella certificazione del credito d'imposta del 1/10/2024 (doc. 31) che certifica che «le attività inerenti al progetto sono qualificabili come ricerca e sviluppo ai sensi dell'art. 3 del D.L. 145/2013».

#### Fattura n. 38 del 31/12/2018 e fattura n. 41 del 31/12/2018

La società ██████, ha commissionato alla ██████ s.r.l. con il contratto stipulato in data 19/01/2018 (identificato dal RIF. CONTR. ██████) (doc. 26), «indagine critica sul funzionamento del mercato digitale, sulle interdipendenze e sulla dinamica evolutiva nelle relazioni tra clienti e fornitori, nonché sull'approvvigionamento Business-to-Business (B2B) e Business-to- Consumer (B2C) e lo studio e l'analisi delle prospettive dello knowledge management, con particolare riferimento al C2C» (così la descrizione « oggetto del contratto» doc. 26). La società ██████, resa la prestazione, ha emesso le fatture n. 38 del 31/12/2018 e la fattura n. 41 del 31/12/2018 per l'attività di ricerca da essa svolta a favore della ██████, nell'ambito dell'accordo contrattuale intercorso.

Le fatture emesse riportano la seguente descrizione «Attività di R&S Rif. Contr. ██████». Anche in tal caso, la fattura collega in modo chiaro ed inequivoco la prestazione resa al contratto di ricerca e sviluppo stipulato del quale riporta il codice. L'attività svolta dalla società fornitrice è chiarita poi, oltre che dal contratto anche da 2 ODL (cfr doc. 22 e doc. 23) che dettagliano minuziosamente (ben 74 pagine) tutta l'attività di ricerca evidenziando i vari step: le lavorazioni, le attività svolte, i risultati le conclusioni alle quali è giunta e i riferimenti bibliografici consultati. Completa l'individuazione della prestazione anche la Relazione tecnica consegnata dal fornitore, nella quale viene descritto nuovamente il progetto evidenziandone gli obiettivi e l'attività svolta, il processo utilizzato e le conclusioni (doc. n. 27 e 28 di pagine 92).

Tutte le attività espletate dalla fornitrice ██████ sono poi confluite in un altro documento (la c.d. Relazione tecnica interna doc. 32 di 66 pagine) che è stato dato in visione al Revisore, in quanto costituisce un documento obbligatorio della revisione stessa (cfr. art. 3 d.l. 23/12/2013 n. 145 e successiva l. 145/2018).

L'inerenza delle fatture n. 38 del 31/12/2018 e della fattura n. 41 del 31/12/2018 con l'attività di ricerca e sviluppo oggetto del beneficio fiscale, è stata poi accertata dal dott. [redacted] con l'attestato di revisione del 06/07/2019 (doc. 45) che certifica la «regolarità formale della documentazione contabile e dell'effettività dei costi sostenuti» nonché dal Prof. [redacted] nella certificazione del credito d'imposta del 1/10/2024 (doc. 31) che certifica che «le attività inerenti al progetto sono qualificabili come ricerca e sviluppo ai sensi dell'art. 3 del D.L. 145/2013».

Fattura n. 1 del 30/03/2018, fattura 39 del 31/12/2018, fattura 43 del 31/12/2018.

La società [redacted] ha commissionato alla [redacted] s.r.l. con il contratto stipulato in data 19/01/2018 (identificato dal RIF. CONTR. [redacted]) (doc. 26), «progettazione dell'interfaccia uomo-macchina per il prototipo del portale di "Audio Annunci". L'attività prevede l'analisi, la progettazione e lo sviluppo del prototipo nel rispetto dei principi base per la progettazione di Graphical User Interface, dei principi base dell'Usability (nello specifico sul web) e delle più attuali tecnologie per la progettazione di portali web» doc. 26). La società [redacted], resa la prestazione, ha emesso le seguenti fatture: fattura n. 1 del 30/03/2018, fattura 39 del 31/12/2018, fattura 43 del 31/12/2018 per l'attività di ricerca da essa svolta a favore della [redacted], nell'ambito dell'accordo contrattuale intercorso.

La fattura emessa riporta la seguente descrizione «Attività di R&S Rif. Contr. [redacted]». La fattura collega in modo chiaro ed inequivoco la prestazione resa al contratto di ricerca e sviluppo stipulato del quale riporta il codice di riferimento.

L'attività svolta dalla società fornitrice è chiarita oltre che dal contratto anche da [redacted] (cfr doc. 24 e doc. 25) che dettagliano minuziosamente (ben 94 pagine) tutta l'attività di ricerca evidenziando i vari step: le lavorazioni, le attività svolte, i risultati le conclusioni alle quali è giunta e i riferimenti bibliografici consultati. Completa l'individuazione della prestazione anche la Relazione tecnica consegnata dal fornitore, nella quale viene descritto nuovamente il progetto evidenziandone gli obiettivi e l'attività svolta, il processo utilizzato e le conclusioni (doc. n. 27 e 28 di pagine 92).

Tutte le attività espletate dalla fornitrice [redacted] sono poi confluite in un altro documento (la c.d. Relazione tecnica interna doc. 32 di 66 pagine) che è stato dato in visione al Revisore, in quanto costituisce un documento obbligatorio della revisione stessa (cfr. art. 3 d.l. 23/12/2013 n. 145 e successiva l. 145/2018).

L'inerenza delle fatture n. 1 del 30/03/2018, fattura 39 del 31/12/2018, fattura 43 del 31/12/2018 con l'attività di ricerca e sviluppo oggetto del beneficio fiscale, è stata poi accertata dal dott. [redacted], con l'attestato di revisione del 06/07/2019 (doc. 45) che certifica la «regolarità formale della documentazione contabile e dell'effettività dei costi sostenuti» nonché dal Prof. [redacted] nella certificazione del credito d'imposta del 1/10/2024 (doc. 31) che certifica che «le attività inerenti al progetto sono qualificabili come ricerca e sviluppo ai sensi dell'art. 3 del D.L. 145/2013».

Da quanto sin qui detto la Corte ritiene che la resistente abbia fornito, con la documentazione depositata, una precisa ricostruzione delle attività svolte e della loro inerenza con il progetto di ricerca e sviluppo. Anzitutto la società resistente ha chiarito, in modo convincente, di essersi avvalsa della collaborazione di società esterne spiegando che la ragione di tale scelta deriva dalla mancanza delle competenze specifiche su alcuni profili della ricerca svolta. Circostanza questa che appare convincente, tenuto conto che una attività di ricerca, per sua natura richiede competenze di alto profilo non facilmente reperibili sul mercato (e a maggior ragione, non tutte possedute internamente). Passando poi all'esame specifico delle singole fatture, deve ritenersi che tutte le fatture fanno espressamente riferimento all'attività di ricerca commissionata della quale tutte riportano il riferimento al contratto («Attività di R&S Rif. Contr. [redacted]» o «Attività di R&S Rif. Contr. [redacted]» ecc.), e già per questo le fatture dedotte dovrebbero ritenersi sufficientemente idonee ad individuare l'oggetto e la prestazione. Le prestazioni eseguite risultano poi ampiamente dettagliate oltre che dai contratti depositati, anche dagli ODL, e dalle Relazioni predisposte e consegnate. Tutte le attività espletate delle società fornitrici sono poi confluite in un altro documento (la c.d. Relazione tecnica

interna doc. 34) che è stata consegnata al Revisore, in quanto costituisce un documento obbligatorio della revisione stessa (cfr. art. 3 d.l. 23/12/2013 n. 145 e successiva l. 145/2018). La loro attinenza con il progetto di ricerca sviluppato da ████████ è stata poi certificata dal revisore (dott. ████████) che ne ha attestato la «regolarità formale della documentazione contabile e dell'effettività dei costi sostenuti».

Oltre che dalla documentazione tecnica menzionata, l'inerenza delle fatture dedotte con il progetto di ricerca sviluppato da ████████ è stata poi certificata dal revisore (dott. ████████) che ha attestato la «regolarità formale della documentazione contabile e dell'effettività dei costi sostenuti» e dalla certificazione resa dal Prof. ████████ dichiara:

*«Per le competenze tecniche specialistiche, è stato selezionato un unico fornitore esterno, il quale ha supportato la ricerca sia nel campo del marketing digitale che in quello tecnologico. Di seguito sono riportate informazioni sul fornitore e una sintesi delle attività svolte. ████████ S.r.l. – è una società di servizi di consulenza in materia di informatica che, avvalendosi di un team di esperti, tra cui Dottori di Ricerca in Ingegneria Elettrica e dell'Informazione, fornisce alle società clienti supporto nelle attività di analisi, progettazione, sviluppo nell'ambito delle più moderne e diffuse piattaforme tecnologiche. Di seguito sono evidenziate le attività di ricerca svolte dal suddetto fornitore nell'ambito del Progetto R&S. 1. Identificazione delle tecnologie più avanzate e dei modelli di riferimento per l'abilitazione del Metaverso, con particolare attenzione alla loro applicabilità nel contesto del commercio C2C. È stata inoltre condotta un'analisi delle tecnologie abilitanti l'accesso al Metaverso e la loro integrazione con i processi di gestione della conoscenza. 2. Studio approfondito del mercato digitale, con particolare focus sulle dinamiche tra attori e sulle evoluzioni del commercio elettronico, sia ████████ che B2C. È stata inoltre effettuata un'analisi delle prospettive del knowledge management nell'ambito del C2C e dei processi aziendali necessari per supportare l'adozione del nuovo modello di piattaforma. 3. Definizione dei principi di usabilità e dell'interfaccia utente più adatti al contesto C2C, basandosi sulle best practice del settore e sulle più recenti tecnologie per la progettazione di portali web» (pag. 7)*

L'Agenzia contesta la ricerca anche sotto il profilo della novità ed eccepisce l'utilizzabilità della certificazione del Prof. ████████ in quanto successiva rispetto alla constatazione delle violazioni.

Al di là del carattere vincolante o meno della certificazione del Prof. ████████ (certificatore abilitato nonché professore ordinario di informatica il cui curriculum è stato depositato in atti), il progetto presentato contiene un alto grado di specificità tecnica ed infatti, proprio per tale ragione, il decreto Mef, 27 maggio 2015, art. 8, comma 2, prevedeva che, se nell'ambito di attività di verifica e controllo da parte dell'ADE fossero risultate necessarie valutazioni di carattere tecnico finalizzate all'ammissibilità di specifiche attività, la stessa Agenzia avrebbe avuto la facoltà di richiedere un parere del Mimit. È inoltre, la stessa Agenzia che, con Circolare 31/E del 23 dicembre 2020, in tema di interPELLI su questioni riguardanti attività di ricerca e sviluppo, chiarisce la propria incompetenza a trattare questioni di carattere tecnico, rendendosi competente e disponibile solamente per quelle di carattere fiscale.

Proprio per tale ragione le considerazioni svolte dall'Agenzia, in quanto espresse da un soggetto privo di conoscenze di natura tecnico-scientifica, non sono tali da consentire loro una congrua valutazione circa la rispondenza delle attività di ricerca e sviluppo ai parametri normativamente previsti per la fruizione del credito d'imposta.

La società resistente non solo ha fornito tutta la documentazione inerente all'attività di progettazione ma si è anche si è premurata di fornire la prova, attraverso la perizia del prof. ████████ della sussistenza dei presupposti che costituiscono il fondamento del diritto maturato. Una certificazione da parte di un soggetto altamente qualificato (professore ordinario di informatica e iscritto all'albo nazionale dei certificatori), che va a qualificare l'iniziativa come conforme alle linee guida riportate nel Manuale di Frascati e nel Manuale di Oslo.

Sotto questo profilo deve darsi atto che la parte appellante ha supportato, tramite contenuti, documenti, perizie e richieste istruttorie disattese, la sussistenza del proprio diritto. Altrettanto non è stato fatto dall'Agenzia

che impronta gran parte delle proprie considerazioni sul generico pregiudizio dell'artificiosità della documentazione (rivelatosi infondato sia in sede penale che tributaria), e su una propria (atecnica) valutazione anziché su contenuti, relazioni e pareri di soggetti muniti dell'adeguata preparazione tecnica. Quando, proprio in considerazione della natura e della complessità delle attività attuate, sarebbe stata necessaria l'acquisizione del parere preventivo del MISE, o in alternativa avanzare alla Corte la richiesta istruttoria di una CTU, tesa a verificare la concreta sussistenza della effettiva innovazione delle attività svolte.

Cosa che non è stata fatta dall'Ufficio che si è così sottratto dall'obbligo di sostenere la pretesa impositiva stante il principio che «...spetta all'Amministrazione finanziaria, nel quadro dei generali principi che governano l'onere della prova, dimostrare l'esistenza di fatti costitutivi della (maggiore) pretesa tributaria fatta valere, fornendo quindi la prova di elementi e circostanze a suo avviso rivelatori della sussistenza di un maggior reddito imponibile...» (Cass. 5302/2001).

All'accoglimento dell'appello segue la corretta e giusta applicazione del principio di soccombenza che impone di condannare l'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Teramo, al pagamento delle spese di entrambi i gradi di giudizio che vengono liquidati, quanto al primo grado in €. , oltre accessori di legge e contributo unificato, e, quanto al secondo grado in €. . Oltre accessori di legge e contributo unificato

#### **P.Q.M.**

La Corte di Giustizia Tributaria di II<sup>^</sup> dell'Abruzzo Sezione I<sup>^</sup>, definitivamente pronunciando, così provvede: Accoglie l'appello della contribuente società e condanna l'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Teramo, al pagamento delle spese di entrambi i gradi di giudizio che vengono liquidati, quanto al primo grado in €. . oltre accessori di legge e contributo unificato, e, quanto al secondo grado in €. . Oltre accessori di legge e contributo unificato. Così deciso in L'Aquila il 09.04.2026 Il Presidente  
- Relatore. Avv. Enrico Di Marcotullio

