



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di SALERNO Sezione [redacted] riunita in udienza il 22/05/2023 alle ore 10:30 con la seguente composizione collegiale:

[redacted]  
[redacted]  
[redacted]

in data 22/05/2023 ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

[redacted]

[redacted] o da

[redacted]

**Difeso da**

Fabio Caiazzo - [redacted]

Sabato Caiazzo - [redacted]

**Rappresentato da** Antonio Maria Zinno - [redacted]

**ed elettivamente domiciliato presso** fabio.caiazzo@pecavvocatinola.it

**contro**

Ag. Entrate Direzione Provinciale Salerno

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

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

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. [redacted]

**a seguito di discussione in pubblica udienza**

**Richieste delle parti:**

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

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

## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso inviato a questa Corte in data 30.12.2022 [redacted] Spa, società incorporante per fusione della [redacted] con sede legale in [redacted], ricorre avverso l'atto di recupero del credito n. [redacted] relativo al periodo d'imposta 2018, notificato tramite p.e.c. in data [redacted] con il quale l'Ufficio ha contestato l'indebita compensazione del credito d'imposta introdotto dall'art. 3, D.L. n. 145 del 2013 ("credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo"), e, per l'effetto, ha richiesto il pagamento della somma complessiva di euro [redacted] di cui euro [redacted] a titolo di credito d'imposta che si assume indebitamente utilizzato, euro [redacted] a titolo di interessi, euro [redacted] a titolo di sanzioni pari al 100% del credito d'imposta, oltre spese di notifica per Euro [redacted] e maggiori interessi decorrenti dalla data di notifica dell'atto di recupero.

La ricorrente eccepisce in via preliminare:

1) la nullità dell'atto di recupero per mancata instaurazione del preventivo contraddittorio in violazione dell'art. 6 L. n. 241 del 1990 e degli artt. 47 e 48 della Carta dei Diritti Fondamentali dell'Unione Europea;

nel merito:

2) la nullità dell'atto di recupero per assenza o apparenza di motivazione sotto molteplici aspetti quali l'asserita assenza dei requisiti di novità, creatività, incertezza, sistematicità, trasferibilità e riproducibilità dei risultati conseguiti con l'impiego delle spese per ricerca e sviluppo;

3) la violazione di legge o l'eccesso di potere dell'Agenzia delle Entrate per carenza di competenze tecniche specifiche e per l'omessa richiesta del parere al MISE in violazione delle circolari 5/E/2016 e 13/E/2017.

4) la decadenza della pretesa trattandosi al più di credito non spettante e non di credito inesistente

5) la spettanza dell'esclusione delle sanzioni ai sensi dell'art. 6 del D.Lgs. n. 472 del 1997;

6) la spettanza della riduzione delle sanzioni al 30%.

Sulla base di tali eccezioni, la ricorrente conclude per l'annullamento dell'atto di recupero, previa sua sospensione e, in via subordinata, per lo stralcio delle sanzioni e, in ulteriore subordine, per la riduzione delle sanzioni al 30%, il tutto con il favore delle spese del giudizio.

L'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale di Salerno, si è costituita in data 28.02.2023, rappresentando di aver seguito le prescrizioni del Manuale di Frascati per procedere al recupero nei confronti di Ecclética srl, avente ad oggetto attività di "PRODUZIONE DI SOFTWARE NON CONNESSO ALL'EDIZIONE", di aver garantito il contraddittorio preventivo mediante l'invio di un questionario alla parte, e che il parere del MISE è facoltativo e non obbligatorio. Chiede pertanto il rigetto del ricorso, in uno con la condanna della ricorrente alle spese del giudizio.

## MOTIVI DELLA DECISIONE

Il ricorso è fondato e deve essere accolto.

Il credito d'imposta è riconosciuto a tutte le imprese che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo e (a far data dal 01/01/2017); spetta in misura pari al 50% delle spese sostenute in eccedenza rispetto alla media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015. L'Ufficio ha proceduto alla relativa verifica dei requisiti posseduti dalla società ai fini del riconoscimento del credito d'imposta rilevando criticità nei progetti elaborati sottolineando, in primis, che il credito d'imposta, per sua stessa natura e finalità, può essere concesso solo in relazione ad attività c. d. "pre-competitive", vale a dire non afferenti alla fase delle ordinarie, inoltre i progetti per i quali è stata portata l'imposta a credito non presenterebbero il carattere di novità.

Orbene, partendo dalla definizione del manuale di Frascati, documento adottato nel 1963 dall'OCSE e considerato fonte per l'individuazione delle attività tecnico scientifiche di ricerca e sviluppo, l'attività di ricerca e sviluppo comprende l'insieme dei "lavori creativi sistematici intrapresi per aumentare il patrimonio delle conoscenze comprese quelle relative all'umanità alla cultura e alla società e per concepire nuove applicazioni delle conoscenze disponibili". queste possono essere finalizzate sia al raggiungimento di specifici obiettivi o anche generali e possono essere orientate verso nuove scoperte oppure sull'interpretazione originale di concetti sono caratterizzate dall'esito finale incerto e oggetto di adeguata pianificazione con risultati liberamente trasferibili sul mercato.

Il predetto manuale specifica inoltre che R&S si sostanzia in un processo finalizzato ad immettere sul mercato prodotti nuovi o significativamente migliorati e queste attività passano anche attraverso l'acquisizione di conoscenze, macchinari, attrezzature e altri beni strumentali, la formazione, il marketing, la progettazione e lo sviluppo di software.

"Occorre prestare attenzione nella valutazione delle attività che, pur essendo parte del processo di innovazione, non è detto soddisfino automaticamente i criteri richiesti per essere classificate come ricerca e sviluppo. L'innovazione è caratterizzata da un processo di transizione della novità verso il mercato: ogni

nuovo oggetto o processo che rimane a livello di prototipo non è da considerare una innovazione ma piuttosto un'invenzione; senza diffusione, l'innovazione non avrà alcun impatto economico. L'innovazione implica anche un cambiamento del prodotto o del processo, andando a rispondere sempre più ai bisogni dell'utilizzatore. Il concetto di innovazione va quindi distinto da quello di invenzione; quest'ultima si riferisce ad una nuova idea di prodotto, di tecnologia, di sviluppo scientifico non ancora realizzata tecnicamente e materialmente e non indotta da motivazioni economiche e competitive; l'innovazione invece si riferisce alla realizzazione materiale dell'invenzione e il suo sfruttamento commerciale.

In questa prospettiva, la ricerca non è vista come fonte di idee creative, ma come una forma di risoluzione dei problemi, da utilizzare in qualsiasi momento. Quando sorgono problemi nel processo di innovazione, un'impresa attinge alla sua base di conoscenze in possesso in quel particolare momento e che risulta essere costituita dai risultati di ricerche precedenti e dall'esperienza. La ricerca è pertanto un valore aggiunto all'innovazione e non una condizione preliminare, è un'attività che viene plasmata dal processo di innovazione e non un lavoro di scoperta che precede l'innovazione; la Ricerca e Sviluppo è la funzione aziendale dedicata all'introduzione delle innovazioni nell'impresa, è "il lavoro creativo condotto su base sistemica per l'aumento del patrimonio di conoscenze scientifiche e tecniche e per l'utilizzo di questo patrimonio di conoscenze nella realizzazione di nuove applicazioni" (CDI analisi interpretativa del Manuale di Frascati e OSLO).

Alla luce di tale analisi interpretativa del Manuale di Frascati appare di tutta evidenza che l'attività dell'Agenzia, priva di un preventivo parere del MISE il quale, seppur non obbligatorio, è ritenuto ormai indispensabile dalla giurisprudenza che si va formando in materia, per la legittimità degli atti di recupero del Credito R&S, non può da sola escludere il diritto alle agevolazioni. In altri termini sarebbero illegittimi gli atti di recupero ex art. 1, comma 42, legge 311 del 2004, se non accompagnati da un apposito parere del MISE volto ad approfondire gli aspetti tecnici del progetto, onde valutarne l'innovatività dello stesso con riguardo ai requisiti dettati dal c.d. Manuale di Frascati.

In tal senso la giurisprudenza formata di recente è giunta a ritenere viziati da eccesso di potere gli atti di recupero, allorché non siano accompagnati dal parere MISE, posto che i funzionari dell'Agenzia delle Entrate avrebbero valutato aspetti strettamente tecnici – legati, appunto, ai contenuti tecnico-scientifici dei progetti – di spettanza di un diverso ente, il MISE per l'appunto.

Di conseguenza, dunque, la richiesta del parere MISE da parte dell'Agenzia, sebbene non strettamente obbligatoria per legge, è senz'altro un onere da adempiere, quantomeno tutte le volte che la contestazione non attiene a vizi formali del progetto, ma riguarda proprio le sue caratteristiche tecniche, ovvero, quando la questione controversa attiene alla innovatività (o meno) del progetto stesso.

Ne consegue che in mancanza del parere del MISE l'atto non è legittimo e pertanto il ricorso va accolto.

L'accoglimento del predetto motivo di impugnazione assorbe gli altri.

Spese compensate in ragione della complessità della materia.

La Corte di Giustizia Tributaria accoglie il ricorso. Compensa le spese.

Salerno, così deciso il [REDACTED]