



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di RIMINI Sezione 2, riunita in udienza il 30/09/2024 alle ore 10:30 con la seguente composizione collegiale:

**DE CONO MARIA**, Presidente e Relatore  
**GASPERI PIER FRANCESCO**, Giudice  
**MATRANGA FRANCESCO**, Giudice

in data 30/09/2024 ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

- sul ricorso n. 34/2024 depositato il 09/02/2024

**proposto da**

**Difeso da**

**Rappresentato da**

**ed elettivamente domiciliato presso**

**contro**

Ag. Entrate Direzione Provinciale Di Rimini - Via Macanno 37 47922 Rimini RN

**Difeso da**

Gi

**ed elettivamente domiciliato presso** [dp.rimini@pce.agenziaentrate.it](mailto:dp.rimini@pce.agenziaentrate.it)

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

- AVVISO DI ACCERTAMENTO n. THUC

2023 REC.CREDITO.IMP 2017

**a seguito di discussione in pubblica udienza e visto il dispositivo n. 48/2024 depositato il 01/10/2024**

## Richieste delle parti:

Conclusioni per la ricorrente: "in via principale e nel merito: - accertare l'illegittimità, la nullità e, comunque, l'inefficacia dell'atto di recupero n. THUC( ) 2023 per illegittima applicazione del Manuale di Frascati; - accertare l'illegittimità, la nullità e, comunque, l'inefficacia dell'atto di recupero n. THUC( ) 2023 per l'assenza del parere tecnico del Mise; - accertare l'illegittimità, la nullità, l'erroneità e, comunque, l'inefficacia dell'atto di recupero n. THUC. ) 2023 stante il legittimo utilizzo del credito d'imposta nell'anno 2017 per tutti i motivi esposti in ricorso; in via subordinata: - nella denegata ipotesi in cui non trovassero accoglimento le eccezioni esposte, voglia riconoscere l'illegittimità delle sanzioni comminate nella misura del 100%, stante l'errata qualificazione della fattispecie come credito inesistente; Con vittoria di onorari e spese del presente procedimento."

Conclusioni per Agenzia Entrate: "rigetto del ricorso e condanna alle spese del giudizio"

## SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con atto di recupero n. THUC( ), emesso il 14/12/2023 (documento n. 4 di parte resistente), avente ad oggetto un credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo, pari a € 54.811,00, sorto nel periodo di imposta 2017 e utilizzato in compensazione nel 2018, l'Ufficio disconosceva il credito, ritenendolo "inesistente", con richiesta di interessi per € 11.287,53 ed irrogazione di una sanzione di € 54.811,00 (pari al 100% del credito recuperato).

La pretesa scaturiva dal disconoscimento del credito di imposta per Ricerca e Sviluppo, di cui all'art. 3 d.l. 145/2013 e ss.mm.ii, utilizzato in compensazione dalla ) nell'esercizio 2018. In particolare, la Agenzia delle Entrate, dando applicazione al Manuale di Frascati, contestava la non accessibilità, alla suddetta agevolazione, delle attività di innovazione poste in essere dalla ricorrente. Tali attività non possedevano asseritamente il carattere della innovatività in senso assoluto. Secondo l'Ufficio infatti avrebbero potuto beneficiare del credito di imposta R&S solo quelle attività di ricerca ed innovazione da cui fossero scaturiti nuovi beni o servizi o processi, prima ignoti nel comparto scientifico / tecnologico di riferimento. La innovatività, per l'Ufficio, non doveva riguardare la singola azienda ed il suo processo produttivo, ma l'intero comparto scientifico/tecnologico in cui essa operava. ) opera nel settore dei serramenti in legno. Nessun brevetto essa aveva depositato. L'Ufficio contestava anche, specificamente, la inidoneità dei costi (personale dipendente, amministratore, consulenze, fornitori) a fondare la invocata agevolazione: tutti i dipendenti addetti al progetto erano già stati assunti dalla ) prima del 2015; il costo di euro 645,12 per l'amministratore non era provato; non vi era alcuna evidenza dell'incremento occupazionale e di fatturato.

Con ricorso notificato in data 8/2/2024, ed iscritto a ruolo tempestivamente, la società ) impugnava il suddetto provvedimento invocandone l'annullamento.

La ricorrente descriveva e documentava la realizzazione, nell'anno 2017, del progetto diretto alla realizzazione di nuovi infissi con caratteristiche innovative quanto, per esempio, a: resistenza agli uragani; sistemi di tenuta; utilizzo di materiali eco-compatibili ed efficienti per contrasto alla dispersione di energia. Si trattava di un progetto volto al miglioramento della propria produttività, competitività e redditività. Depositava relazione tecnica con la quale si certificava la innovatività del progetto; eccepiva la violazione del dovere di motivare espressamente le ragioni della mancata condivisione delle osservazioni depositate in via endoprocedimentale ante contenzioso; eccepiva la violazione del principio di motivazione, atteso che la motivazione nell'atto impugnato era solo apparente e che l'Ufficio né possedeva specifiche competenze tecniche idonee a formulare riserve sulla innovatività dei progetti, né aveva ritenuto di avvalersi del conforto di un parere tecnico del MISE. Protestava la legittima quantificazione dei costi progettuali. In via gradata, eccepiva la violazione del principio di proporzionalità nella quantificazione della sanzione. Concludeva come sopra indicato.

L'Ufficio si costituiva ritualmente in giudizio per contrastare il gravame. Nel ribadire il contenuto, e confermare la legittimità, dell'atto impugnato, rilevava la infondatezza delle eccezioni di carenza di motivazione. Ribadiva

la sua tesi con riferimento alla necessità che la attività di ricerca e sviluppo conducesse a risultati prima inesistenti in assoluto nel settore tecnologico/scientifico di riferimento del contribuente. La Agenzia delle Entrate poi non poteva essere obbligata a richiedere il preventivo parere del MISE, poiché il tenore letterale della legge ne devolveva all'Ufficio la mera facoltà. Si opponeva alla esclusione e/o riduzione della sanzione, correttamente quantificata a fronte di un credito qualificabile inesistente. Concludeva infine come sopra indicato.

## MOTIVI DELLA DECISIONE

Il ricorso merita accoglimento. E' opportuno rilevare preliminarmente che non sono in contestazione i fatti storici della avvenuta esecuzione del Progetto descritto in ricorso e dell'esborso delle relative somme, di cui all'atto impugnato. D'altra parte il settore di attività in cui opera la ricorrente, infissi, è notoriamente interessato da particolari esigenze di innovazione connesse alle problematiche di miglioramento della sostenibilità dell'abitare: esigenze di efficientamento energetico, con infissi tecnologicamente evoluti per contenere i consumi, ed i costi della energia, e mantenere la qualità salubre degli ambienti abitati; esigenze di contenimento del consumo del materiale naturale (legno) ed introduzione di materiali tecnologici sostenibili ed idonei ad assicurare il confort e rispettare l'ambiente. Per cui è credibile, ed anzi encomiabile, che la azienda si determini a investimenti per mantenere la propria competitività. Oggetto di controversia, in sintesi, è invece la questione giuridica della interpretazione delle norme con riferimento al tipo di attività di ricerca e sviluppo cui deve essere accordato il beneficio del credito di imposta: si tratta di comprendere cioè se, per beneficiare del credito di imposta, la ricerca debba produrre innovatività in senso assoluto oppure in senso relativo e cioè nell'ambito della singola impresa.

Questa Commissione, condividendo il conforme orientamento della giurisprudenza di merito, giudica coerente con la ratio legis, con la lettera della norma e con il principio di ragionevolezza, riconoscere la misura agevolativa anche per spese sostenute per innovare beni, servizi, processi produttivi interni alla singola azienda. La norma non richiede la creazione di privative industriali, di brevetti, o di modelli da registrare per la loro generalizzata innovatività ed originalità. Non richiede la registrazione dei risultati alla stregua di opere dell'ingegno o scoperte. Se il Legislatore avesse inteso pretendere tali risultati avrebbe individuato appunto il presupposto della registrazione all'Ufficio Brevetti, prova inequivocabile della innovatività ed originalità del risultato in senso assoluto. La norma prevedeva invece semplicemente lo svolgimento di attività di ricerca e sviluppo aziendale. D'altra parte tale ratio è certamente meritoria poiché valorizzare gli investimenti aziendali volti a mantenere la competitività della impresa sul mercato, significa assicurarne la sopravvivenza, lo sviluppo, garantire posti di lavoro e redditività, significa renderla un soggetto - contribuente affidabile.

D'altra parte l'art. 3 D.L. 23 dicembre 2013 n. 145, convertito in Legge 21 Febbraio 2014 n. 9, nella versione in vigore nell'esercizio 2017, oggetto di controversia, prevedeva al comma 1 che "1. A tutte le imprese, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano nonche' dal regime contabile adottato, che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2020, e' attribuito un credito d'imposta nella misura del 50 per cento delle spese sostenute in eccedenza rispetto alla media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015.". Al comma 4, lett. b), la stessa norma, prevedeva che "Sono ammissibili al credito d'imposta le seguenti attività di ricerca e sviluppo: .....b) ricerca pianificata o indagini critiche miranti ad acquisire nuove conoscenze, da utilizzare per mettere a punto nuovi prodotti, processi o servizi o permettere un miglioramento dei prodotti, processi o servizi esistenti ovvero la creazione di componenti di sistemi complessi, necessaria per la ricerca industriale, ad esclusione dei prototipi di cui alla lettera c);". La norma citava espressamente il mero "miglioramento" di processi o prodotti esistenti. Il che conferma che la ratio legis non imponeva la invenzione di prodotti brevettabili. D'altra parte dirimente è la considerazione ulteriore della possibilità di cumulabilità, ammessa dalla legge, del credito R&S con il Patent Box. Il comma 6 della norma citata (art. 3 D.L. 145/2013) prevedeva poi espressamente la ammissibilità dei costi sostenuti per il personale dedicato al progetto. Non si richiedeva alcun aumento occupazionale. Le contestazioni sollevate dall'Ufficio prima

nell'atto impugnato, e poi nelle controdeduzioni, sono dunque prive di fondamento in quanto mere considerazioni deduttive, per quanto pregevoli, non idonee a smentire concretamente, con valore almeno di presunzione grave, la relazione tecnica e la certificazione contabile tempestivamente esibite dalla ricorrente, come imponeva la legge agevolativa. La interpretazione di questa Corte è condivisa anche da Corte di Giustizia Tributaria di I grado di Alessandria, la quale, con sentenza n. 193/2024, ha così motivato: *"Rileva questa Corte che la contraria posizione dell'Ufficio appare invece dettata da una banalizzazione dell'esame dell'attività per cui è stato chiesto il credito d'imposta, disconoscendone la comprensione nell'ambito agevolativo sol perché la ricerca non è stata condotta mediante nuovi software o processi produttivi, ma attraverso un'applicazione di quelli già esistenti; quasi che l'attività di ricerca e sviluppo debba per forza condurre alla creazione di prodotti o processi produttivi assolutamente e stupefacentemente nuovi."* Come poi acutamente osservato dalla Corte di Giustizia Tributaria di 1 grado di Palermo con la sentenza n. 1686/6/2023, pubblicata il 30/8/2023: *"Posto che, con tutta evidenza, l'attività descritta nel "PROGRAMMA DI RICERCA" della società ricorrente rientra latamente nell'ambito della "ricerca pianificata o indagini critiche miranti ad acquisire nuove conoscenze, da utilizzare per mettere a punto nuovi prodotti, processi o servizi o permettere un miglioramento dei prodotti, processi o servizi esistenti" e/o della "acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica e commerciale allo scopo di produrre piani, progetti o disegni per prodotti, processi o servizi nuovi, modificati o migliorati; può trattarsi anche di altre attività destinate alla definizione concettuale, alla pianificazione e alla documentazione concernenti nuovi prodotti, processi e servizi", attività sicuramente ammesse al beneficio dalla norma istitutiva, per escluderla avrebbe dovuto essere dimostrato - possibilmente con il supporto di uno specifico elaborato tecnico e non solo labilmente, come fatto nel provvedimento impugnato - unicamente solo che essa abbia prodotto delle "modifiche ordinarie o periodiche apportate a prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione, servizi esistenti e altre operazioni in corso, anche quando tali modifiche rappresentino miglioramenti" (comma 5 dell'art. 3 del D.L. n. 145/2013) e non invece sostenere, in aperto contrasto con la lettera della legge, che il beneficio spetterebbe solo quando la ricerca sia necessaria "... per il superamento di un ostacolo o un'incertezza scientifica o tecnologica non superabile con le conoscenze e le capacità già disponibili", perché questa lettura della norma restringerebbe irragionevolmente la platea degli aventi diritto al credito d'imposta solo ad un ristrettissimo numero di istituzioni o enti di ricerca scientifica e/o tecnologia innovativa, di caratura internazionale, capaci di superare "ostacoli" o "incertezze" non superabili "con le conoscenze e le capacità già disponibili" addirittura nell'ambito dell'intero panorama delle conoscenze scientifiche e tecnologiche mondiali (non essendovi limiti territoriali alla conoscenza)..."* Assorbite tutte le altre questioni, il ricorso deve dunque essere accolto, con spese compensate stante l'esistenza di un rilevante dibattito giurisprudenziale sul tema.

**P.Q.M.**

In accoglimento del ricorso, annulla l'atto di recupero THUCF \_\_\_\_\_ ; dichiara integralmente compensate tra le parti le spese di lite.