

GIURISPRUDENZA | *Corte di Giustizia Tributaria*

**Corte di Giustizia Tributaria di primo grado** | Oristano | Sezione 2 | **Sentenza** | 3  
febbraio 2025 | **n. 7**

Data udienza 9 dicembre 2024

Integrale

**Processo tributario - Giurisdizione tributaria - Oggetto del giudizio - Credito di imposta per le attività di ricerca e sviluppo - Atto di recupero - Impugnazione - Beneficio ritenuto inammissibile dall'Ufficio sulla base di un requisito non previsto dalla legge che lo ha introdotto - Annullamento dell'atto**

REPUBBLICA ITALIANA

IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di ORISTANO Sezione 2, riunita in udienza il 09/12/2024

alle ore 11:30 con la seguente composizione collegiale:

CASCHILI NICOLA, Presidente

SCIARRILLO LEOPOLDO, Relatore

MURINO ANTONELLA, Giudice

in data 09/12/2024 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 102/2024 depositato il 07/06/2024

proposto da

(...) S.r.l. - (...) Difeso da

(...) Rappresentato da (...) Rappresentato da (...)

ed elettivamente domiciliato presso (...)

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale Oristano - Via Beatrice D'Arborea 5 09170 Oristano OR  
elettivamente domiciliato presso dp.oristano@pce.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- ATTO RECUPERO n. (...)2024 REC.CREDITO.IMP 2020

- ATTO RECUPERO n. (...)2024 REC.CREDITO.IMP 2021

a seguito di discussione in pubblica udienza e visto il dispositivo n. 67/2024 depositato il 10/12/2024

Richieste delle parti:

Ricorrente: il difensore di parte ricorrente insiste nell'accoglimento del ricorso e si rimette a quanto in atti. Resistente: l'Ufficio insiste nel rigetto del ricorso e si rimette alle proprie controdeduzioni.

### SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con ricorso notificato il 27.5.2024, poi depositato il 7.6.2024 presso l'adita CGT ed iscritto a n. RG 102/2024, la società (...) SRL impugnava l'atto di recupero del credito di imposta (...)2024 relativo agli anni 2020 e 2021 notificatogli il 29.3.2024 maturato a seguito dello svolgimento di attività di ricerca e sviluppo (a seguire R&S) [ex art. 3 del D.L. 23.12.2013 n. 145](#) per complessivi euro 30.993,99 - utilizzato, quanto ad: a) euro 23.054,00 maturati nell'anno d'imposta 2019 per compensare le imposte dovute per l'anno 2020; b) euro 7.939,54 maturati nell'anno d'imposta 2020 per compensare le imposte dovute per l'anno 2021 - eccependo il difetto di contraddittorio in persona, la legittimità dell'attività di R&S svolta in base alla normativa vigente, il vizio di motivazione ed assenza del valore legale della fonte interpretativa "Manuale di Frascati", l'eccesso di potere e vizio di motivazione tecnica, l'illegittimità del recupero di credito di imposta maturato nel 2020 ed utilizzato in detrazione nella dichiarazione 2022 per redditi 2021 dovuto ad una erronea indicazione del codice tributo da parte del ricorrente poi corretta a seguito di comunicazione dell'Ufficio e l'illegittimità della sanzione per credito inesistente (100%) trattandosi al più di credito non spettante (30%), concludendo per l'annullamento dell'atto ed in subordine per l'annullamento del recupero del credito di imposta 2020 utilizzato nel 2021 e per la riduzione della sanzione, vinte le spese.

Si costituiva l'Ufficio il 24.7.2024 deducendo di aver recuperato il credito d'imposta ritenendo che le attività di ricerca e sviluppo svolte dalla ricorrente non rientrassero tra quelle previste dall'[art.3 D.L. 145/2013](#), difettando degli elementi di novità e creatività e anche del grado di incertezza o rischio d'insuccesso scientifico o tecnologico e concludendo per il rigetto del ricorso.

La società, che produce e commercializza prodotti di panificazione, ha contestato l'atto di recupero evidenziando la violazione della norma primaria ([decreto-legge 23 dicembre 2013 n. 145](#)) e secondaria (decreto ministeriale 27 maggio 2015) nella parte in cui non richiedono che le attività di ricerca e sviluppo per godere del credito siano finalizzate al superamento di incertezze scientifiche e tecnologiche estese all'intera economica.

La causa era discussa e decisa all'udienza pubblica del 9.12.2024 con la partecipazione di entrambi le parti.

## MOTIVI DELLA DECISIONE

La società ricorrente, operante nella produzione di prodotti di panetteria freschi, nel 2019 aveva avviato un'attività di R&S con l'obiettivo di investire nella ricerca e nella creazione di nuovi prodotti e di migliorare quelli già esistenti, mediante un progetto di ricerca datato gennaio 2019, intitolato "(...)" volto all'utilizzo sperimentale di tecniche innovative e metodologie scientifiche volte a ottimizzare la produzione e l'utilizzo del lievito madre per la realizzazione di prodotti di panetteria.

Con l'atto impositivo l'Ufficio ha ritenuto che "le attività descritte dalla società riferite al periodo 2019 non costituiscono nel loro complesso attività di R&S nell'accezione rilevante agli effetti del credito d'imposta di cui al richiamato [art. 3 del D.L. n. 145 del 2013](#)". Secondo l'Ufficio, infatti, le attività che beneficiano del credito "sono quelle relative ai progetti intrapresi 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 e cioè applicando le tecniche o le conoscenze già note e disponibili in un determinato comparto scientifico o tecnologico, con la finalità di pervenire alla realizzazione di nuovi prodotti o processi o al miglioramento sostanziale di prodotti e processi già esistenti", ciò anche in conformità alla risposta che l'Agenzia ha fornito all'interpello del 17/3/2021 n.188.

Invero, la tesi dell'Ufficio non è condivisibile.

L'agevolazione prevista dall'[art 3, comma 4 del D.L. 145/2013](#), nel testo vigente all'epoca dei fatti, prevedeva che "Sono ammissibili al credito d'imposta le seguenti attività di ricerca e sviluppo:

- a) lavori sperimentali o teorici svolti, aventi quale principale finalità l'acquisizione di nuove conoscenze sui fondamenti di fenomeni e di fatti osservabili, senza che siano previste applicazioni o utilizzazioni pratiche dirette;
- 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);
- c) 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; tali attività possono comprendere l'elaborazione di progetti, disegni, piani e altra documentazione, purché non siano destinati a uso commerciale; realizzazione di prototipi utilizzabili per scopi commerciali e di progetti pilota destinati a esperimenti tecnologici o commerciali, quando il prototipo è necessariamente il prodotto commerciale finale e il suo costo di fabbricazione è troppo elevato per poterlo usare soltanto a fini di dimostrazione e di convalida;

d) produzione e collaudo di prodotti, processi e servizi, a condizione che non siano impiegati o trasformati in vista di applicazioni industriali o per finalità commerciali".

Il comma 5 poi prevedeva in particolare che "Non si considerano attività di ricerca e sviluppo le 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".

Identica previsione è contenuta nelle disposizioni della legislazione secondaria, ai commi 1 e 2 dell'art.2 del D.M. MEF del 27/5/15, confermata dalla Circolare Ag. Entrate n.5/E del 16/3/2016.

Ebbene, in nessuna previsione normativa primaria ([art.3 D.L. 145/2013](#)) o secondaria (D.M. MEF del 27/5/2015) si richiede ai fini del godimento del beneficio "il superamento di ostacoli scientifico-tecnologici non risolvibili con le conoscenze e capacità già disponibili nello stato dell'arte e nella prassi del settore".

La tesi dell'Ufficio introduce sostanzialmente un requisito molto più restrittivo che caratterizza le attività di ricerca per un quid pluris, dato dalla spiccata innovatività e creatività dell'attività di ricerca, tale da imprimere un passo in avanti al settore merceologico di riferimento. Ma tale caratteristica è del tutto assente nella normativa primaria ed è stata desunta dall'amministrazione sulla base di fonti esterne (quali la Comunicazione della Commissione Europea del 27.1.2014) avente natura di atto amministrativo-interpretativo della disciplina degli Aiuti di Stato.

In realtà, la disciplina legislativa del credito d'imposta nella sua interpretazione letterale prevede al contrario che siano ammissibili le attività di ricerca che presuppongono un "utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica e commerciale" (comma 4 lett. c, art. 3 D.L. 145/2013; comma 1 lett. c, art.2 D.M. MEF del 27/5/15), escludendo dunque la necessità di una ricerca orientata al superamento delle conoscenze attuali, come peraltro già chiarito proprio l'Agenzia delle Entrate con la Circolare n.5/E del 16/3/2016 (sono classificabili nello "sviluppo sperimentale" le attività di: acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica, commerciale allo scopo di produrre piani, progetti o disegni per prodotti, processi o servizi nuovi, modificati o migliorati").

Si deve poi osservare che la tesi sostenuta dall'Ufficio, avente chiaramente un carattere innovativo rispetto

al testo normativo, risale ad un periodo successivo all'utilizzo dei crediti. In tal modo, si è introdotto retroattivamente un requisito violando lo Statuto dei Diritti del Contribuente che, all'art.10 c.1, prevede che "I rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede".

Pertanto, il ricorso deve essere accolto in quanto l'Ufficio ha escluso i crediti ritenendo inammissibile il beneficio sulla base di un requisito non previsto dalla legge che lo ha introdotto. In realtà, l'Ufficio avrebbe potuto escludere il beneficio solo allegando e provando che le attività compiute dalla ricorrente fossero "modifiche ordinarie o periodiche apportate a prodotti, linee di produzione,

processi di fabbricazione, servizi esistenti e altre operazioni", poiché solo queste restavano escluse dal godimento dell'agevolazione.

Quanto sopra concerne anche l'importo utilizzato in compensazione per il 2021 posto che l'errore di denominazione del codice tributo segnalato dall'ufficio era stato poi corretto dal contribuente e riconosciuto dall'Ufficio (comunicazione in all.4 ric.).

La particolarità della questione di non univoca interpretazione giurisprudenziale fondante la presente decisione costituisce giustificato motivo per compensare le spese di lite.

P.Q.M.

La Corte accoglie il ricorso e per l'effetto annulla l'atto impugnato compensando le spese tra le parti.

Oristano 9.12.2024

