

Documento firmato digitalmente

Il Relatore

VITO BERTONI

Sentenza n. 276/2022

Depositato il 16/09/2022

Il Segretario

PAOLA SCHIANO DI COLELLA



Il Presidente

MARIA CRISTINA FAILLA

REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Commissione Tributaria Provinciale di LA SPEZIA Sezione 01, riunita in udienza il 27/05/2022 alle ore 10:00 con la seguente composizione collegiale:

FAILLA MARIA CRISTINA, Presidente

BERTONI VITO, Relatore

RANALDI ALESSANDRO, Giudice

in data 27/05/2022 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sul ricorso n. 180/2021 depositato il 05/11/2021

proposto da

S.i. Global Srl - 01324980117

Difeso da

Giulia Baldiserri - BLDGLI87T67G479M

Fabrizio Dominici - DMNFRZ64A01H282S

Rappresentato da [REDACTED]

ed elettivamente domiciliato presso avv.giuliabaldiserri@pec.giuffre.it

contro

Ag. Entrate Direzione Provinciale La Spezia - Piazza Europa 11 19125 La Spezia SP

elettivamente domiciliato presso dp.laspezia@pce.agenziaentrate.it

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- ATTO DI RECUPER n. TL7CRT100019 2021 REC.CREDITO.IMP 2016

- ATTO DI RECUPER n. TL7CRT100019 2021 REC.CREDITO.IMP 2017

- ATTO DI RECUPER n. TL7CRT100019 2021 REC.CREDITO.IMP 2018

a seguito di discussione in pubblica udienza

Richieste delle parti:

Ricorrente/Appellante: (come da parte motiva)

Resistente/Appellato: (come da parte motiva)

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La società ~~XXXXXXXXXX~~.r.l., con sede in La Spezia, Viale Italia, n. 190, in persona del legale rappresentante ~~XXXXXXXXXX~~, assistita e difesa dal Dott. Fabrizio DOMINICI e dall'Avv. Giulia BALDISSERRI, ha proposto ricorso per l'annullamento dell'atto di recupero n. TL7CRT100019/2021, emesso dall'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di La Spezia e relativo ai periodi di imposta 2017, 2018, 2019 e 2020.

Nel corso degli anni 2017, 2018, 2019, 2020 la ~~XXXXXXXXXX~~ S.r.l. aveva effettuato compensazioni per un ammontare complessivo di Euro 60.296,00, utilizzando i crediti d'imposta di cui all'art. 3 del D.L. 145/2013 per attività di ricerca e sviluppo (R&S) maturati nel triennio 2016, 2017, 2018.

In data 12.02.2020, l'Agenzia delle Entrate aveva notificato alla società ricorrente il questionario n. Q2/2020 prot. 4967 per chiedere informazioni e documentazione a giustificazione della spettanza del credito d'imposta relativo alle spese sostenute per ricerca e sviluppo utilizzato in compensazione dal 2017 al 2020.

L'Ufficio, esaminata la documentazione prodotta dalla società e rilevata l'insussistenza dei requisiti per la spettanza del credito di imposta, ha, quindi, proceduto alla notifica dell'atto di recupero crediti n. TL7CRT100019/2021, con il quale ha recuperato la somma indebitamente compensata pari ad Euro 60.296,00, oltre interessi maturati.

L'Ufficio ha irrogato, inoltre, la sanzione pari al 100% dell'imposta non versata, in virtù di quanto previsto dall'art. 13, comma 5, del D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

Poste brevi premesse in ordine alla natura del credito poi utilizzato in compensazione, la ~~XXXXXXXXXX~~ ha impugnato l'atto di recupero, formulando articolati motivi di ricorso.

In particolare, nelle premesse del ricorso, la ~~XXXXXXXXXX~~ S.r.l. ha precisato di aver maturato il credito, poi utilizzato in compensazione, per sviluppare il progetto denominato ERP-NEW, web based, denominato "Elabora Facile", ossia un programma gestionale per le aziende, innovativo, in grado di operare su di una piattaforma 100% cloud, senza la necessità di installare il software su personal computer aziendali.

Ha aggiunto che il software aveva l'obiettivo di gestire non solo clienti, fornitori, fatturazione e pagamenti, ma anche la produzione e le commesse in formato PHP-HTLM, elemento che sarebbe stato inesistente negli anni 2016-2017, ed ha specificato che per la realizzazione del medesimo la società aveva assunto due dipendenti con il compito di sviluppare il progetto e di realizzare i test necessari, mentre il ruolo di coordinatore era svolto dall'amministratore della società, ~~XXXXXXXXXX~~ Alessandro.

Tanto premesso, in primo luogo, la ricorrente ha sostenuto la legittimità delle compensazioni eseguite dalla ricorrente per le attività di ricerca e sviluppo alla luce della normativa di riferimento applicabile al caso di specie.

La ricorrente ha, anzitutto, richiamato la norma contenuta nell'art. 3 del d.l. 23 dicembre 2013, n. 145, norma che ha introdotto un'agevolazione, nella forma del credito d'imposta, a favore delle imprese che nel quinquennio 2015-2019 avessero effettuato investimenti in attività di ricerca e di sviluppo. Ha, poi, sostenuto che, con riguardo alla fattispecie in esame, occorresse aver riguardo alla normativa ed ai

documenti di prassi dell'Agenzia delle Entrate vigenti nel periodo in cui la ricorrente aveva apposto in dichiarazione il credito di imposta maturato (ossia agli anni 2016, 2017 e 2018), non potendo la società conoscere le interpretazioni intervenute in tempo successivo.

Ha sottolineato che all'epoca dei fatti contestati, con la circolare n. 5/E del 16 marzo 2016, l'Agenzia delle Entrate aveva precisato il campo di applicazione dell'art. 3 del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145, così come sostituito dall'articolo 1, comma 35, della legge n. 190/2014, fornendo una definizione ampia e moderna di lavoro di ricerca, stabilendo, in particolare, che vengono ricomprese le prestazioni «svolte anche in ambiti diversi da quelli scientifico e tecnologico (ad esempio, in ambito storico o sociologico) atteso che, in linea generale, le attività di ricerca e sviluppo sono volte all'acquisizione di nuove conoscenze, all'accrescimento di quelle esistenti e all'utilizzo di tali conoscenze per nuove applicazioni» e ciò dunque «indipendentemente dalla natura giuridica, dal settore economico, dal regime contabile adottato, nonché dalle dimensioni aziendali».

Ha dunque evidenziato come nel documento citato non figurasse alcun richiamo al Manuale di Frascati, ove sono delineate le linee-guida della distinzione tra la "vera" ricerca e le modifiche di "routine".

E poiché il riferimento al Manuale di Frascati compare solo nella circolare ministeriale MISE 9 febbraio 2018, n. 59990, e nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 46 del 22.06.2018, la ricorrente ha sostenuto l'illegittimità dell'atto di recupero in quanto pone a fondamento della pretesa la violazione dei principi del Manuale di Frascati che, al momento dell'indicazione del credito nel quadro RU da parte della ricorrente, non era citato né nella normativa di riferimento né nei documenti di prassi dell'Agenzia delle Entrate.

Con il secondo motivo di ricorso, la **XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX S.r.l.** ha eccepito la nullità dell'atto di recupero per illegittima applicazione del Manuale di Frascati in assenza di una traduzione ufficiale, rilevando che detto documento (e così pure il Manuale di Oslo) non sarebbe stato riprodotto su siti istituzionali italiani e non sarebbe comunque disponibile in lingua italiana tramite una traduzione ufficiale.

Con il terzo motivo di ricorso, la **XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX S.r.l.**, nella denegata ipotesi in cui dovesse essere riconosciuta la legittimità dell'applicazione dei principi del Manuale di Frascati, ha affermato che, in ogni caso, il progetto di ricerca e sviluppo della società rispetterebbe il principio di novità e incertezza.

La società ha, anzitutto, rilevato che il Manuale di Frascati prevede che «l'attività di Ricerca e Sviluppo comprende il lavoro creativo e sistematico intrapreso per aumentare il patrimonio di conoscenza – compresa la conoscenza del genere umano, della cultura e della società – e per concepire nuove applicazioni delle conoscenze disponibili», con la conseguenza che all'interno delle attività riconosciute dovrebbero farsi rientrare anche quelle che utilizzano tecnologie esistenti per raggiungere risultati nuovi.

Con precipuo riferimento all'attività di ricerca e di sviluppo di software, la contribuente ha evidenziato come nella citata circolare ministeriale MISE 9 febbraio 2018, n. 59990, si legga che «affinché un progetto per lo sviluppo di un software venga classificato come R&S, la sua esecuzione deve dipendere da un progresso scientifico e/o tecnologico e lo scopo del progetto deve essere la risoluzione di un problema scientifico o tecnologico su base sistematica. In questo senso, un progetto che abbia per oggetto il potenziamento, l'arricchimento o la modifica di un programma o di un sistema esistente può essere classificato come R&S se produce un avanzamento scientifico o tecnologico che si traduce in un aumento dello stock di conoscenza».

La società ha proseguito, osservando come, alla luce delle risoluzioni n. 122/E del 10.10.2017 e n. 46/E del 22.06.2018 nonché della circolare della Agenzia delle Entrate n. 8/E del 10 aprile 2019, ad assumere rilevanza sia l'ideazione di nuove tecnologie o conoscenze e/o l'accrescimento di quelle esistenti (innovazione), con esclusione della mera effettuazione di investimenti.

E, poste tali premesse, ha affermato che, contrariamente a quanto ritenuto dall'Ufficio, il progetto sviluppato dalla ricorrente rientrerebbe nelle attività di ricerca e sviluppo individuate dalla disciplina agevolativa, soddisfacendo il requisito di novità di cui al Manuale di Frascati.

Tale requisito, infatti, a detta della ricorrente, non dovrebbe essere interpretato in termini assoluti, avuto riguardo alla generalità dei fruitori, dovendo, invece, considerarsi agevolabile l'investimento operato da qualunque contribuente che abbia innovato la propria struttura/attività ed anche utilizzando "conoscenze e capacità esistenti".

Secondo la ricorrente l'obiettivo della ricerca era quello di utilizzare la tecnologia web per creare una piattaforma inesistente prima d'ora, diversa ed innovativa. L'intenzione era quella di produrre un nuovo sistema informatico in linguaggio web, che gestisse non solo clienti, fornitori, fatturazione, pagamenti, ma anche la produzione e le commesse. In altri termini, a detta della contribuente, la piattaforma creata sarebbe stata interamente sviluppata tramite linguaggi web in php e html (linguaggi che in quel momento venivano utilizzati unicamente per la creazione di siti di pubblicità o rivendita prodotti) e l'utilizzo di questa tecnologia, mai sperimentata prima, su moduli aziendali avrebbe permesso alla [redacted] s.r.l. di realizzare un prodotto del tutto inesistente nel mercato.

L'Ufficio non avrebbe compreso che era impossibile per la [redacted] sviluppare il progetto partendo dalle piattaforme esistenti ed ha sostenuto che i programmi gestionali rinvenuti sui siti INOIDEAS.org e DOLIBARR.org, indicati dall'Agenzia delle Entrate, non erano funzionali alle esigenze ed agli obiettivi avuti di mira dalla società.

Così argomentata la novità del software realizzato e le difficoltà tecnologiche affrontate per la realizzazione, la ricorrente ha ritenuto di aver assolto l'onere probatorio circa la sussistenza dei requisiti per la legittimità del credito di imposta, con conseguente infondatezza delle contestazioni operate dall'amministrazione.

Con il quarto motivo, la ricorrente ha affermato l'infondatezza delle contestazioni mosse dall'Agenzia delle Entrate con riferimento ai costi considerati quale base di calcolo del credito di imposta di ricerca e sviluppo, allegando documentazione attestante le attività svolte dall'amministratore LUCIANI Alessandro in qualità di coordinatore del progetto e dei due dipendenti assunti proprio per occuparsi dello sviluppo del progetto.

Con il quinto motivo, la [redacted] ha eccepito l'illegittimità dell'atto di recupero per mancanza del parere del MISE, rilevando che le contestazioni mosse dall'Agenzia delle Entrate sarebbero state formulate solo all'esito di una verifica di tipo documentale, senza far ricorso ad un parere tecnico del MISE, ossia senza l'ausilio di soggetti dotati di specifiche conoscenze in materia di tecnologie informatiche e, in particolare, delle tecnologie impiegate per lo sviluppo del progetto.

Infine, con il sesto motivo, la [redacted] ha evidenziato l'errata qualificazione del credito come inesistente e la conseguente illegittimità della sanzione applicata.

La ricorrente, al riguardo, ha rilevato come l'Ufficio abbia disconosciuto la spettanza del credito di imposta sulla base di una propria valutazione in merito all'assenza del requisito di novità, senza evidenziare alcuna carenza documentale e senza disconoscere l'effettiva realizzazione dell'attività di ricerca e di sviluppo.

Da ciò, ad avviso della ricorrente, deriva che il credito non potrebbe essere qualificato come "inesistente" (con correlativa applicazione della sanzione pari al 100% dell'imposta non versata, ai sensi dell'art. 13,

comma 5, del D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471), dovendosi, al contrario, far ricorso alla più mite sanzione prevista per l'ipotesi dei crediti "non spettanti" dall'art. 13, comma 4, del D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, pari al 30% del credito utilizzato.

La ricorrente ha, pertanto, concluso, chiedendo, in via principale, di:

- accertare l'illegittimità, la nullità e, comunque, l'inefficacia dell'atto di recupero n. TL7CRT100019 per illegittima applicazione del Manuale di Frascati;

- accertare l'illegittimità, la nullità e, comunque, l'inefficacia dell'atto di recupero n. TL7CRT100019 per l'assenza del parere tecnico del Mise;

in via principale e nel merito, chiedendo di:

- accertare l'illegittimità, la nullità, l'erroneità e, comunque, l'inefficacia dell'atto di recupero n. TL7CRT100019, stante il legittimo utilizzo del credito d'imposta negli anni 2016, 2017, 2018 e 2019 per tutti i motivi esposti in ricorso;

e, in via subordinata, di riconoscere l'illegittimità delle sanzioni comminate nella misura del 100%, stante l'errata qualificazione della fattispecie come credito inesistente.

In ogni caso, con vittoria di onorari e spese del procedimento.

Si è costituita in giudizio l'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di La Spezia, articolando controdeduzioni.

Quanto all'asserita legittimità delle compensazioni eseguite dalla ricorrente per le attività di ricerca e sviluppo alla luce della normativa di riferimento, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto infondata l'eccezione.

Focalizzando l'attenzione sul testo dell'art. 3, commi 4 e 5, del d.l. 23 dicembre 2013, n. 145, l'Agenzia delle Entrate ha evidenziato come l'individuazione delle attività ammissibili al beneficio è stata condotta dal legislatore, ricalcando le definizioni di "ricerca fondamentale", "ricerca applicata" e "sviluppo fondamentale", contenute nel paragrafo 1.3, punto 15, della Comunicazione della Commissione Europea 2014/C 198/01 del 27.06.2014, recante la "Disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione" (richiamata dalla circolare n. 5/2016 dell'Agenzia delle Entrate).

L'Agenzia delle Entrate ha, altresì, sottolineato come tali definizioni siano, a loro volta, state mutuare da quelle adottate a livello internazionale per le rilevazioni statistiche nazionali in materia di spese di ricerca e sviluppo, secondo i criteri di classificazione definiti in ambito OCSE, in particolare, nel c.d. Manuale di Frascati (redatto e adottato originariamente dall'OCSE nel 1963) riguardante "Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development".

L'Agenzia delle Entrate, al riguardo, ha evidenziato come la citata Comunicazione della Commissione Europea 198/01 del 2014, al punto n. 75, precisi 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».

Ad avviso dell'Ufficio, pertanto, le linee guida per le rilevazioni statistiche nazionali delle spese per ricerca e sviluppo elaborate dall'OCSE assumono diretta rilevanza anche al fine di stabilire se le attività, per le quali viene chiesto il beneficio del credito d'imposta, soddisfino i requisiti sostanziali per rientrare in una delle tre categorie summenzionate di ricerca e sviluppo.

Secondo tali criteri, le attività qualificabili come ricerca e sviluppo sono quelle relative a progetti intrapresi

per il superamento di una o più incertezze scientifiche o tecnologiche, la cui soluzione non sarebbe possibile in base allo stato dell'arte del settore di riferimento, ovvero applicando le tecniche o le conoscenze già note in un determinato comparto scientifico o tecnologico, con la finalità di pervenire alla realizzazione di nuovi prodotti o processi oppure al miglioramento significativo e sostanziale di prodotti o processi già esistenti.

Trattasi di attività che necessariamente si caratterizzano per la presenza di creatività e novità e, quindi, anche per il grado di incertezza o rischio di insuccesso scientifico o tecnologico che normalmente implicano.

L'attività di ricerca e di sviluppo si sostanzia in un complesso di azioni tese alla risoluzione di problematiche tecnico-scientifiche non affrontabili con le conoscenze del momento e capaci pertanto di creare un miglioramento rispetto allo stato dell'arte ed un incremento dello stock di sapere a disposizione della comunità.

Per tali caratteristiche, contribuendo all'avanzamento delle conoscenze generali e producendo un beneficio per l'intera economia, le attività di ricerca e sviluppo sono meritevoli di essere incentivate con denaro pubblico tramite la concessione del beneficio del credito d'imposta.

Per questo motivo non costituirebbero attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta quelle attività innovative che, tuttavia, costituiscano il risultato di un semplice utilizzo dello stato dell'arte nello specifico settore.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, contrariamente a quanto sostenuto dalla ricorrente, il concetto di innovazione compatibile con l'agevolazione del credito di imposta e il riferimento ai criteri individuati nel Manuale di Frascati erano già noti al momento della formazione del credito in esame e, soprattutto, al momento delle compensazioni effettuate dalla S.p.A. S.r.l. dall'anno 2017 all'anno 2020, anche in considerazione del fatto che il richiamo espresso al Manuale di Frascati ad opera della Commissione Europea può farsi risalire all'anno 2014.

Con riguardo all'eccezione di nullità dell'atto di recupero per illegittima applicazione del Manuale di Frascati in assenza di una traduzione ufficiale, l'ente resistente, dopo aver ribadito che i principi del Manuale sono stati recepiti dalla normativa italiana, ha evidenziato che la stessa ricorrente ha riportato parti tradotte del Manuale di Frascati, dimostrando di conoscerne il contenuto. Ha, peraltro, rilevato che la ricorrente non esplicita quali parti del manuale necessitassero di traduzione ufficiale ed ha evidenziato che, anche in mancanza di traduzione, eventuali dubbi interpretativi avrebbero potuto essere risolti mediante lo strumento dell'interpello ex art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, strumento che, invece, non risulta essere stato utilizzato dal ricorrente.

Con riferimento al terzo motivo, l'Agenzia delle Entrate, analizzando e descrivendo le caratteristiche del progetto ERP-NEW, denominato Elabora Facile, ha ritenuto infondato quanto affermato dalla ricorrente circa il rispetto del principio di novità e incertezza del menzionato progetto di ricerca e sviluppo. Secondo l'Agenzia delle Entrate non sarebbero state, in concreto, determinate le difficoltà e le incertezze di tipo scientifico o tecnologico che l'impresa avrebbe incontrato nella realizzazione delle attività e che, non essendo superabili o risolvibili con le conoscenze e le capacità disponibili, avrebbero reso necessaria l'attività di ricerca e sviluppo.

L'Agenzia delle Entrate ha evidenziato come esistano sistemi gestionali web che utilizzano il linguaggio php (sito INOIDEAS.org e sito DOLIBARR.org) e come, pertanto, il progetto realizzato dalla S.p.A. S.r.l. non rappresenti un'applicazione nuova e inesistente allo stato dell'arte ed ha aggiunto che le attività di sviluppo erano prive di un rischio di insuccesso tecnico, posto che la S.p.A. S.r.l. avrebbe effettuato una mera combinazione ed ottimizzazione di linguaggi e strumenti già esistenti, applicando alcuni accorgimenti tecnici.

In questa prospettiva, dunque, mancherebbero i presupposti per rientrare nell'agevolazione, posto che l'elemento creato non rappresentava un significativo elemento di novità per il mercato.

Con riguardo all'asserita legittima quantificazione dei costi, l'ente resistente ha rilevato che le spese per cui è stata richiesta l'agevolazione sono quasi totalmente relative al personale dipendente della () e che erroneamente sono stati computati anche i costi di trasferta, costi accessori che non sarebbero "direttamente connessi" allo svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo.

L'ente resistente ha poi rilevato che le spese non sarebbero state adeguatamente documentate né sarebbe stata esplicitata la loro inerenza al progetto di ricerca.

Per quanto concerne l'eccezione di illegittimità dell'atto per mancanza del parere del MISE, l'ente resistente ha rilevato che, in base all'art. 8, comma 2, del d.m. 27 maggio 2015, l'Agenzia ha la facoltà e non l'obbligo di richiedere pareri specifici al Ministero dello Sviluppo Economico e che tale interpretazione è stata riproposta in sede di interrogazione parlamentare. L'Agenzia delle Entrate ha aggiunto che nell'atto sono esposti il ragionamento e le valutazioni che hanno condotto al recupero, valutazioni operate sulla base della documentazione e dei contraddittori svolti in fase istruttoria, senza necessita di particolari conoscenze tecnico-scientifiche.

Infine, con riferimento all'asserita errata qualificazione del credito come inesistente e alla conseguente illegittimità della sanzione applicata, l'ente resistente ha giudicato infondata l'eccezione, sostenendo che, in difetto del requisito costitutivo alla base dell'agevolazione, non si maturi alcun credito, con la conseguenza che per tale ragione può parlarsi di credito inesistente.

Né, ad avviso dell'Agenzia delle Entrate, per quanto complessa sia la materia, vi sono gli estremi per disapplicare le sanzioni, possibilità prevista solo per crediti utilizzati in compensazione prima della circolare n. 13/E del 27.04.2017 e soltanto se il contribuente abbia riconosciuto il proprio errore, riversando il maggior credito compensato e presentando dichiarazione integrativa per correggere l'errore, eventualità queste che non verificatesi nel caso di specie.

Sulla base di queste considerazioni, l'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale di La Spezia ha chiesto il rigetto del ricorso e la condanna della ricorrente al pagamento delle spese di giudizio.

All'udienza del 27.05.2022, le parti sono comparse e hanno insistito nelle rispettive conclusioni.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Il ricorso è fondato e merita accoglimento nei termini sotto specificati.

Prima di esporre le argomentazioni assunte a sostegno della presente decisione, occorre precisare che il primo motivo relativo all'asserita illegittimità dell'atto di recupero n. TL7CRT100019 per illegittima applicazione del Manuale di Frascati non ha pregio.

Sul punto, appaiono condivisibili le considerazioni esposte dall'Ufficio. In effetti, il Manuale di Frascati è da sempre alla base degli incentivi per attività di ricerca e sviluppo.

Se è vero che il Manuale di Frascati è stato esplicitamente richiamato nei documenti di prassi solo a partire dal 2018 (cfr. circolare ministeriale MISE 9 febbraio 2018, n. 59990, e circolare dell'Agenzia delle

Entrate n. 46E del 22.06.2018), è altrettanto incontestabile che il Manuale di Frascati abbia sempre rappresentato il documento al quale si riferisce la Commissione Europea con le comunicazioni istitutive degli incentivi in ricerca e sviluppo ed innovazione tecnologica.

Si allude sia alla Comunicazione della Commissione Europea 2006/C 323/01 del 30.12.2006 sia alla più recente Comunicazione della Commissione Europea 2014/C 198/01 del 27.06.2014, comunicazione, quest'ultima, espressamente richiamata dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 5/E del 16.03.2016, par. 2.1.

Non è, dunque, condivisibile la tesi della società ricorrente, secondo cui essa non poteva immaginare negli anni 2016, 2017 e 2018 l'utilizzo dei criteri di classificazione definiti dal Manuale di Frascati.

Parimenti destituita di fondamento è l'eccezione relativa alla mancata traduzione ufficiale del Manuale di Frascati in lingua italiana.

Coglie doppiamente nel segno, l'Agenzia delle Entrate laddove, da un lato, ribadisce che il contenuto del Manuale di Frascati è stato recepito nella normativa comunitaria e nella prassi e, dall'altro, evidenzia che la società ricorrente neppure ha identificato con precisione quale pregiudizio abbia subito per effetto della mancanza di traduzione ufficiale in lingua italiana, posto che ha dimostrato di conoscerne il contenuto (del resto, come detto, ampiamente recepito nella normativa di provenienza eurounitaria).

Per tacere del fatto che il Manuale di Frascati è espressamente richiamato nella stessa relazione tecnica al progetto redatta nel 2016 (documento n. 3, allegato al ricorso, pag. 5 delle premesse), a dimostrazione, da un lato, della sua piena conoscenza da parte della *_____* S.r.l. e, dall'altro, dalla consapevolezza della sua rilevanza quale parametro di riferimento.

Tanto precisato, la Commissione reputa tutt'altro che peregrine le considerazioni esposte dalla ricorrente a sostegno dell'affermazione secondo cui il progetto di ricerca e sviluppo ERP_NEW, denominato *Elabora Facile*, rispetterebbe i principi di novità e incertezza delineati nella normativa e, quindi, soddisferebbe il requisito di novità individuato dal Manuale di Frascati.

Obiettivo della ricerca era quello di utilizzare la tecnologia web per creare una piattaforma inesistente prima d'ora, diversa ed innovativa (cfr. relazione tecnica del progetto, anno 2016, documento n. 3, allegato al ricorso, pag. 4 della premessa).

L'intenzione era quella di produrre un nuovo sistema informatico in linguaggio web, che gestisse non solo clienti, fornitori, fatturazione, pagamenti, ma anche la produzione e le commesse. In altri termini, secondo gli intendimenti della contribuente, la piattaforma creata sarebbe stata interamente sviluppata tramite linguaggi web in php e html (linguaggi che in quel momento venivano utilizzati unicamente per la creazione di siti di pubblicità o rivendita prodotti) e l'utilizzo di questa tecnologia, mai sperimentata prima, su moduli aziendali avrebbe permesso alla *_____* s.r.l. di realizzare un prodotto del tutto inesistente nel mercato (cfr. relazione tecnica del progetto, anno 2016, documento n. 3, allegato al ricorso, pagg. 4 e seguenti).

E, in base a quanto si legge nelle relazione prodotta dalla ricorrente (cfr. documento n. 8, allegato al ricorso) sarebbe stato impossibile per la *_____* sviluppare il progetto partendo dalle piattaforme esistenti mentre i programmi gestionali rinvenuti sui siti INOIDEAS.org e DOLIBARR.org, indicati dall'Agenzia delle Entrate, non erano funzionali alle esigenze ed agli obiettivi avuti di mira dalla società.

Tanto premesso, la commissione ritiene che per poter valutare se il progetto avviato dalla *_____* S.r.l. rispettasse il principio di novità (peraltro, da interpretare non in termini assoluti, bensì, come sembrano imporre normativa e prassi, in termini tali da includere anche l'accrescimento delle tecnologie o conoscenze esistenti) sarebbe stato necessario acquisire il parere del Ministero dello Sviluppo

Economico.

Deve, dunque, essere accolto il quinto motivo di ricorso, restando assorbiti i residui motivi di ricorso.

L'Ufficio ha adottato le proprie determinazioni, sulla base di una verifica meramente documentale, prescindendo dal ricorso al parere del MISE e ponendosi autonomamente in contrasto non solo rispetto alle tesi prospettate dalla società ricorrente, ma anche rispetto alle considerazioni esposte nelle elaborate relazioni tecniche del progetto, per gli anni 2016, 2017 e 2018 (documento n. 3, allegato al ricorso, pag. 6 delle premesse), laddove si legge «la piattaforma che ci proponiamo di creare sarà interamente sviluppata tramite linguaggi web in php e html, linguaggi che ad oggi vengono sfruttati unicamente per la creazione di siti di pubblicità o rivendita prodotti. Questo tipo di tecnologia non è mai stata sperimentata su moduli aziendali e ci permetterà di competere sul mercato con un prodotto che prima di noi nessuno ha mai tentato di realizzare a causa degli elevati rischi e costi. Il nostro prodotto nativo in cloud emergerà come unico e segnerà una svolta in questo settore che mai prima di ora nessuno aveva pensato di digitalizzare, rimanendo al passo con l'evoluzione tecnologica». Nelle relazioni sono, peraltro, prefigurati e descritti anche gli ostacoli tecnico-scientifici ed i rischi del progetto.

Ebbene, stante l'elevato coefficiente di tecnicismo che contraddistingue le valutazioni in ordine alla ammissibilità del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo, l'Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa, nel contesto della Circolare n. 5/E del 16 marzo 2016 ha previsto al capitolo 8 in tema di controlli che: «... ai fini della corretta fruizione del credito di imposta, l'Agenzia delle entrate, nell'ambito dell'attività di controllo, verifica la sussistenza delle condizioni richieste dalla disciplina agevolativa, nonché l'ammissibilità delle attività e dei costi sulla base dei quali è stato determinato il credito di imposta. Nel caso in cui si rendano necessarie "valutazioni di carattere tecnico" in ordine all'ammissibilità di specifiche attività ovvero alla pertinenza e congruità dei costi sostenuti, il comma 2 dell'articolo 8 del decreto attuativo attribuisce all'Agenzia delle entrate la facoltà di richiedere al Ministero dello sviluppo economico di esprimere il proprio parere».

Ben è vero che la richiesta di parere al Ministero dello Sviluppo Economico costituisce una facoltà e non un obbligo.

Senonché, a parere della Commissione, tale facoltà, a fronte di problematiche tecniche di complessità non trascurabile, avrebbe dovuto essere esercitata.

In un caso analogo, la giurisprudenza di merito (cfr. Commissione Tributaria Provinciale di Ancona, sez. II, sent., 11 agosto 2021, n. 392), ha financo evocato la figura dell'eccesso di potere nell'attività svolta dall'amministrazione finanziaria in una materia, quale è quella che caratterizza la presente controversia, in cui appare particolarmente incisivo il ruolo svolto dal Ministero dello Sviluppo Economico nella predisposizione delle "disposizioni applicative necessarie" nonché delle modalità di verifica e controllo dell'effettività delle spese sostenute" e delle "cause di decadenza e revoca del beneficio" (art. 3, comma 14 del d.l. 23 dicembre 2013, n. 145), con conseguente illegittimità di atti impositivi che scaturiscano dall'esercizio di una discrezionalità tecnica non fondata sul parere degli organi tecnici a ciò preposti.

Ad avviso della Commissione, l'Agenzia delle Entrate non può rivendicare il possesso di conoscenze di natura tecnico-scientifica tali da permettere una congrua e tecnicamente appropriata disamina circa la rispondenza delle attività di ricerca e sviluppo ai parametri normativamente previsti per la fruizione del credito d'imposta.

Del resto, in assenza di un parere tecnico emesso dall'organo a ciò preposto (ossia, dal Ministero dello Sviluppo Economico), le pur articolate motivazioni esposte nell'atto di recupero (e sostanzialmente replicate nelle controdeduzioni) «si pongono di fatto sullo stesso piano delle altrettanto articolate deduzioni difensive e, quindi, appaiono intrinsecamente insufficienti a legittimare la pretesa impositiva » (così, Comm. trib. prov. Campania Napoli, sez. XXX, sent., 2 maggio 2022, n. 4988).

In conclusione, il mancato ricorso al parere del Ministero dello Sviluppo Economico impone, quindi, nella fattispecie l'accoglimento del ricorso.

Sussistono, ai sensi dell'art. 15, secondo comma, del D.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, gravi ed eccezionali ragioni che giustificano l'integrale compensazione delle spese, avuto riguardo alle complessità ed originalità della questione controversa.

P.Q.M.

Accoglie il ricorso.

Compensa totalmente le spese di lite.

La Spezia, lì 27 maggio 2022

Il Relatore

(dott. Vito Bertoni)

Il Presidente

(dott.ssa M. Cristina Failla)