



REPUBBLICA ITALIANA
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della CAMPANIA Sezione 16, riunita in udienza il 10/04/2026 alle ore 09:00 con la seguente composizione collegiale:

PUSATERI GIUSEPPINA, Presidente
SERRAO D'AQUINO PASQUALE, Relatore
FRANCO ELIANA, Giudice

in data 10/04/2026 ha pronunciato la seguente

SENTENZA

- sull'appello n. 7204/2025 depositato il 21/10/2025

proposto da

Ag. Entrate Direzione Provinciale I Di Napoli - Via Guglielmo Oberdan 1 - 3 80134 Ricorrente_1 NA

elettivamente domiciliato presso Email_1

contro

Resistente_1 - P.IVA_1

Difeso da

Difensore_1 - CF_Difensore_1

ed elettivamente domiciliato presso Email_2

Avente ad oggetto l'impugnazione di:

- pronuncia sentenza n. 13533/2025 emessa dalla Corte di Giustizia Tributaria Primo grado NAPOLI sez. 20 e pubblicata il 23/07/2025

Atti impositivi:

- REC.CRED.IMPOST n. TF3CR2M00245_2024 REC.CREDITO.IMP 2016
- REC.CRED.IMPOST n. TF3CR2M00245_2024 REC.CREDITO.IMP 2017
- REC.CRED.IMPOST n. TF3CR2M00245_2024 REC.CREDITO.IMP 2018
- REC.CRED.IMPOST n. TF3CR2M00245_2024 REC.CREDITO.IMP 2019

a seguito di discussione in pubblica udienza e visto il dispositivo n. 2280/2026 depositato il

21/05/2026

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

La società ha impugnato l'atto di recupero notificato, in data 20 novembre 2024, di crediti d'imposta emesso dall'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale I di Napoli, rubricato al numero TF3CR2M00245/2024. Attraverso questo provvedimento, l'Ufficio Controlli ha contestato alla società Resistente_1 S.r.l. Unipersonale l'indebito utilizzo in compensazione, mediante modello F24 negli anni 2018 e 2019, di un credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo maturato nel corso degli anni 2016 e 2017.

La pretesa erariale ammonta a complessivi euro 153.791,52 a titolo di capitale, cui l'Ufficio ha aggiunto l'irrogazione di una sanzione amministrativa fissa pari al cento per cento dell'importo contestato, oltre agli interessi maturati fino al momento dell'emissione dell'atto.

La società Resistente_1 opera principalmente nel settore del commercio al dettaglio di prodotti via internet, nonché nella produzione, nell'assemblaggio e nella distribuzione di componenti informatici, hardware e dispositivi applicati alla videosorveglianza.

Nel corso del 2015, l'azienda ha avviato una significativa espansione del proprio business creando il marchio Società_2 e focalizzandosi sull'evoluzione dei sistemi di sicurezza domestica e aziendale.

In tale contesto storico e industriale, la società ha intrapreso un progetto di ricerca interna finalizzato alla realizzazione di una centralina antifurto a 24 zone parzializzabili. Tale dispositivo presentava soluzioni tecniche peculiari all'epoca dell'avvio, essendo in grado di interfacciarsi sia con sensori wireless operanti su codifiche specifiche sia con sensori cablati. L'apparato risultava inoltre dotato di una tastiera telefonica a sedici tasti, un display a cristalli liquidi a venti caratteri su quattro righe, un'interfaccia seriale RS485, un modulo real time clock e la predisposizione per un modulo di comunicazione GSM dedicato alla trasmissione di allarmi via messaggio di testo.

Al fine di accedere alle agevolazioni fiscali previste dall'articolo 3 del d.l. 23 dicembre 2013, n. 145, l'impresa ha proceduto a contabilizzare le spese sostenute per il personale impiegato e per le collaborazioni esterne. Gli investimenti sono stati asseverati tramite apposite relazioni tecniche redatte da un ingegnere, professionista successivamente iscritto all'Albo dei certificatori istituito presso il Ministero delle Imprese e del Made in Italy.

L'Ufficio Finanziario, inserita la società nel Piano Annuale dei Controlli, ha avviato l'istruttoria mediante la notifica dell'invito, richiedendo l'esibizione di tutta la documentazione idonea a dimostrare la sussistenza dei requisiti di novità e creatività previsti dal Manuale di Frascati.

Dopo aver analizzato i documenti contabili ed extracontabili trasmessi dall'impresa nell'agosto del 2021, l'Agenzia delle Entrate ha concluso per l'insussistenza delle condizioni di accesso al beneficio. Secondo l'Ufficio, il progetto non possedeva il requisito della novità assoluta richiesto a livello internazionale dall'OCSE per la classificazione delle attività come ricerca e sviluppo, in quanto il mercato esprimeva già da tempo prodotti dotati di caratteristiche simili.

L'Amministrazione ha rilevato che le modifiche apportate dalla Resistente_1 S.r.l. integravano una mera evoluzione di processo basata sull'utilizzo di conoscenze già esistenti e di dominio pubblico, senza apportare miglioramenti tecnici significativi. Inoltre, l'Ufficio ha contestato l'esiguità numerica del personale impiegato nelle attività di laboratorio, giudicandolo privo di titoli e ruoli professionali adeguati allo svolgimento di una ricerca industriale propriamente qualificata.

Il recupero operato dall'Ufficio è stato parametrato ai singoli utilizzi in compensazione registrati nelle deleghe di pagamento della società nel corso delle diverse annualità d'imposta.

La società Resistente_1 S.r.l. ha impugnato il provvedimento dinanzi alla Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Napoli chiedendone l'annullamento integrale.

Con sentenza n.13533/2025, depositata il 23 luglio 2025, i giudici di prime cure hanno accolto il ricorso annullando l'atto impositivo.

La parte motiva della sentenza di primo grado evidenziava che l'Ufficio era pervenuto a conclusioni sfavorevoli sulla scorta di argomentazioni non adeguatamente specifiche, senza confrontarsi con le deduzioni analitiche della perizia di parte.

Inoltre, i primi giudici rilevavano che l'Amministrazione finanziaria aveva valutato l'assenza di novità del progetto utilizzando la lente interpretativa del 2024, anziché riportare la portata della ricerca allo stato delle conoscenze disponibili nel 2016.

Infine, la Corte di primo grado evidenziava come l'Ufficio avesse omissis di richiedere il parere preventivo, seppur facoltativo, al Ministero dello Sviluppo Economico, ritenuto indispensabile di fronte a valutazioni di spiccato tecnicismo.

Sentenza motivi appello

Avverso la pronuncia della Corte di primo grado ha proposto appello l'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale I di Napoli, chiedendo l'integrale riforma della sentenza e la conferma della legittimità dell'atto di recupero. L'Ufficio ha eccepito l'erroneità del giudizio di inadeguatezza espresso dai giudici di prime cure sull'impianto probatorio erariale. Secondo l'appellante, l'affermazione contenuta in sentenza secondo cui l'Ufficio avrebbe operato una valutazione decontestualizzata temporalmente deve essere radicalmente smentita.

L'Amministrazione Finanziaria ha evidenziato nell'atto di appello di essersi avvalsa di uno strumento di ricerca terzo e tecnologico. L'Ufficio ha infatti formulato una serie di quesiti a sistemi di intelligenza artificiale disponibili online per verificare la datazione storica e l'effettiva diffusione commerciale delle singole soluzioni tecniche evocate dalla difesa del contribuente. L'appellante ha inteso dimostrare che gli elementi richiamati nella memoria difensiva della società quali indici di innovazione (assistenza remota, sensori di movimento, protocolli di comunicazione) erano in realtà già ampiamente noti e commercializzati sin dagli anni novanta e dai primi anni duemila.

L'Ufficio ha rimarcato che l'analisi storica svolta tramite lo strumento algoritmico dimostra inequivocabilmente che gli elementi costitutivi del progetto non presentavano alcuna carica innovativa nell'anno 2016, essendo tecnologie risalenti e di dominio comune.

Inoltre, l'Agenzia delle Entrate ha contestato l'orientamento della sentenza di primo grado relativo alla necessità di acquisire il parere del MISE. L'appellante ha evidenziato che l'articolo 8, comma 2, del d.m. del 27 maggio 2015 prevede una mera facoltà e non un obbligo per l'Agenzia di interpellare l'organo ministeriale, conservando l'ente impositore la piena potestà accertativa e valutativa sul merito tecnico dei progetti agevolati.

Infine, l'Ufficio ha svalutato la rilevanza probatoria della relazione asseverata prodotta dall'impresa, osservando che l'Albo dei certificatori del Ministero è stato istituito solo nel 2023 e che un incarico affidato e retribuito direttamente dall'impresa non può godere dei requisiti di terzietà e di efficacia vincolante verso l'amministrazione.

La società Resistente_1 si è costituita nel giudizio di appello per resistere all'impugnazione promossa dall'Ufficio, depositando un articolato atto di controdeduzioni. In via preliminare

e assorbente, la difesa dell'appellata ha riproposto l'eccezione di intervenuta decadenza dell'Amministrazione Finanziaria dal potere di accertamento in relazione alle compensazioni effettuate nell'anno d'imposta 2018.

Il contribuente ha evidenziato che l'atto di recupero non contesta in alcun modo l'esistenza materiale dei costi sostenuti per il progetto, né muove accuse di frode o simulazione documentale. La contestazione verte esclusivamente sulla qualificazione tecnica del progetto e sulla sua effettiva rispondenza ai canoni normativi della ricerca e sviluppo.

Richiamando il dictum delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione espresso con la sentenza n. 34419 dell'11 dicembre 2023, la società ha ricordato che si configura l'ipotesi del credito non spettante qualora l'operazione sia reale ma manchino i presupposti applicativi dell'agevolazione. Il regime decadenziale più ampio e raddoppiato di otto anni è invece rigorosamente riservato alle sole ipotesi di crediti inesistenti, ovvero privi di elementi costitutivi reali o generati da condotte fraudolente. Poiché le compensazioni dei crediti relativi agli anni 2016 e 2017 sono state eseguite nel corso del 2018, il termine ordinario quinquennale per l'esercizio dell'azione di recupero è spirato inderogabilmente il 31 dicembre 2023. Essendo stato l'atto di recupero notificato il 20 novembre 2024, lo stesso risulta emesso oltre i termini di legge e deve essere dichiarato inefficace.

Nel merito della vertenza, la difesa della società ha contestato la metodologia istruttoria seguita dall'Ufficio, denunciando un macroscopico travisamento dell'oggetto del progetto industriale. L'Agenzia delle Entrate ha rivolto al sistema di intelligenza artificiale quesiti vertenti esclusivamente su telecamere a circuito chiuso, videosorveglianza IP e flussi ottici. Il progetto commissionato dalla società Resistente_1 S.r.l. concerneva invece lo sviluppo di una centrale di allarme hardware programmabile, sprovvista di qualsiasi componente ottica o di gestione di flussi video. L'Ufficio ha quindi preteso di smentire la novità di un apparato hardware ponendo all'algoritmo domande relative a un dominio tecnologico completamente differente ed estraneo alla vertenza.

La società ha inoltre eccepito l'inutilizzabilità processuale delle risposte fornite dall'intelligenza artificiale generativa. Richiamando studi dottrinali e la recente direttiva emessa dal Direttore Centrale dell'Agenzia delle Entrate il 23 ottobre 2025, la difesa ha evidenziato che l'uso di strumenti di intelligenza artificiale generativa esterni è severamente vietato all'interno dell'Amministrazione per la redazione di atti istituzionali e defensionali. Tali strumenti operano su modelli probabilistici opachi e non garantiscono gli standard minimi di accuratezza, trasparenza e riproducibilità richiesti dall'ordinamento per sostenere una pretesa tributaria.

Da ultimo, l'appellata ha censurato l'utilizzo retroattivo dei parametri metodologici del Manuale di Frascati operato dall'Ufficio. Sulla scorta di quanto recentemente statuito dal TAR del Lazio con la sentenza n. 15039 del 2025, i canoni OCSE relativi alla novità assoluta e alla riproducibilità sono stati introdotti nell'ordinamento italiano solo con la Legge di Bilancio per l'anno 2020. Richiedere che un progetto sviluppato nel biennio 2016-2017 risponda a criteri normativi non ancora vigenti al momento della sua realizzazione viola il canone di irretroattività delle norme tributarie e mina la certezza dei rapporti giuridici. Di conseguenza, l'unica analisi tecnica attendibile versata in atti rimane la perizia asseverata, che ha valutato il progetto secondo le norme pro tempore vigenti.

MOTIVI DELLA DECISIONE

L'eccezione preliminare di decadenza sollevata dalla società Resistente_1 S.r.l. è infondata.

La corretta perimetrazione dei termini decadenziali entro cui l'Erario può validamente notificare un atto di recupero crediti d'imposta dipende dalla qualificazione del credito come inesistente o come non spettante. La Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con la sentenza n. 34419 dell'11 dicembre 2023, ha posto fine a un lungo contrasto interpretativo statuendo che la definizione di credito inesistente deve essere interpretata in senso rigoroso e restrittivo. Ai sensi del quadro normativo vigente e dell'insegnamento dei giudici di legittimità, il credito si considera inesistente qualora manchi del tutto il presupposto costitutivo materiale

dell'operazione e tale carenza non sia in alcun modo riscontrabile mediante i normali controlli automatizzati. Si ricade invece nell'ipotesi del credito non spettante qualora l'operazione economica e gli investimenti sottostanti siano reali ed effettivi, ma l'Ufficio contesti l'errata qualificazione giuridica delle spese o l'inapplicabilità del regime agevolativo alla specifica fattispecie concreta. (Sez. U - , Sentenza n. 34419 del 11/12/2023: “ In tema di compensazione di crediti o eccedenze d'imposta da parte del contribuente, all'azione di accertamento dell'erario si applica il più lungo termine di otto anni, di cui all'art. 27, comma 16, d.l. n. 185 del 2008, quando il credito utilizzato è inesistente, condizione che si realizza - alla luce anche dell'art. 13, comma 5, terzo periodo, d.lgs. n. 471 del 1997, come modificato dal d.lgs. n. 158 del 2015 – allorché ricorrano congiuntamente i seguenti requisiti: a) il credito, in tutto o in parte, è il risultato di una artificiosa rappresentazione ovvero è carente dei presupposti costitutivi previsti dalla legge ovvero, pur sorto, è già estinto al momento del suo utilizzo; b) l'inesistenza non è riscontrabile mediante i controlli di cui agli artt. 36-bis e 36-ter d.P.R. n. 600 del 1973 e all'art. 54-bis d.P.R. n. 633 del 1972; ove sussista il primo requisito ma l'inesistenza sia riscontrabile in sede di controllo formale o automatizzato, la compensazione indebita riguarda crediti non spettanti e si applicano i termini ordinari per l'attività di accertamento.)”

Trattasi di costi effettivamente sostenuti perché non contestati, ma ove sia carente il requisito della innovatività rientranti tra i crediti carenti dei presupposti costitutivi e non accertabile tale requisito mediante controlli automatizzati, con conseguente applicabilità del termine raddoppiato di otto anni per procedere al recupero delle somme, dovendo uniformarsi al termine ordinario di decadenza previsto dall'articolo 43 del D.P.R. n. 600/1973.

L'appello dell'Amministrazione Finanziaria è comunque infondato nel merito.

La problematica centrale risiede nel valore probatorio che l'Ufficio ha inteso attribuire alle risposte fornite da un sistema di intelligenza artificiale generativa per dimostrare l'assenza di novità del progetto industriale della Resistente_1 S.r.l..

L'inserimento di strumenti algoritmici avanzati e di modelli predittivi nei procedimenti amministrativi e tributari rappresenta una realtà in costante evoluzione, tesa a garantire una maggiore equità e uniformità d'azione nella selezione dei contribuenti a più alto rischio di evasione. Tuttavia, come evidenziato dalla dottrina di ricerca e dalle sentenze del Consiglio di Stato n. 2270 e n. 8472 del 2019, la legittimità di una decisione amministrativa che si basi su un algoritmo è rigidamente subordinata al rispetto dei canoni di trasparenza, piena conoscibilità e non automaticità.

I sistemi di intelligenza artificiale generativa esterna, interrogati dall'Ufficio nell'atto di appello, operano secondo logiche stocastiche e probabilistiche di deep learning caratterizzate da una totale opacità inferenziale, note in dottrina come modelli black box.

Tali sistemi non sono in grado di fornire la motivazione logica delle proprie risposte e non offrono alcuna garanzia di accuratezza e di fedeltà storica rispetto alla realtà fattuale.

La stessa Agenzia delle Entrate, consapevole della delicatezza dell'impiego di tali risorse e del rischio insito nella generazione di allucinazioni informative ed errori decontestualizzati, ha emanato un codice di condotta interno vincolante il 23 ottobre 2025. Il Direttore Centrale ha espressamente vietato l'utilizzo di strumenti di intelligenza artificiale generativa non validati dall'Agenzia per la redazione di atti impositivi e per la gestione del contenzioso giudiziale ed extragiudiziale. L'operato dell'Ufficio appellante si pone pertanto in aperta violazione dei principi generali di trasparenza dell'azione amministrativa, ma anche le direttive interne di autolimitazione impartite dal vertice dell'Agenzia medio tempore emesse.

Oltre al profilo di illegittimità probatoria legato all'uso del software, emerge un'ulteriore e gravosa discrasia nell'analisi condotta dall'Ufficio. Le domande poste all'intelligenza artificiale vertevano esclusivamente su telecamere a circuito chiuso, videosorveglianza digitale e flussi ottici.

Il progetto dell'impresa Resistente_1 S.r.l. riguardava la realizzazione di una centralina hardware modulare per la gestione di sensori fisici di presenza e protocolli di allarme GSM, un ambito industriale e tecnologico totalmente estraneo alla videosorveglianza ottica.

In assenza di una qualsiasi valutazione tecnica alternativa legittimamente acquisita dall'Ufficio e di fronte al mancato esercizio della facoltà di richiedere un parere al Ministero dello Sviluppo Economico, l'unica prova tecnica specifica riversata nel fascicolo di causa rimane la perizia asseverata. Essa attesta la presenza di elementi di incertezza tecnica e di soluzioni sperimentali coerenti con il quadro normativo dell'epoca, risultando pertanto pienamente idonea a sostenere la legittimità dell'agevolazione fruita dall'impresa.

L'oggettiva peculiarità e la novità delle questioni giuridiche trattate, inerenti l'uso delle nuove tecnologie nel processo probatorio tributario, integrano i giusti motivi per disporre l'integrale compensazione delle spese di lite tra le parti per entrambi i gradi di giudizio.

P.Q.M.

Rigetta l'appello proposto dall'Agenzia delle Entrate;

Spese di appello compensate