



REPUBBLICA ITALIANA  
IN NOME DEL POPOLO ITALIANO

La Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della LOMBARDIA Sezione 25, riunita in udienza il 14/11/2024 alle ore 15:00 con la seguente composizione collegiale:

**EVANGELISTA PAOLO**, Presidente  
**FERRERO DR ROBERTO**, Relatore  
**ALBERTI CESARE**, Giudice

in data 14/11/2024 ha pronunciato la seguente

**SENTENZA**

- sull'appello n. 516/2024 depositato il 21/02/2024

**proposto da**

Ag. Entrate Direzione Provinciale Di Mantova - Via Verri 25 46100 Mantova MN

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

**contro**

██████████ - ██████████

**Difeso da**

**ed elettivamente domiciliato presso**

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

- pronuncia sentenza n. 90/2023 emessa dalla Corte di Giustizia Tributaria Primo grado MANTOVA sez. 2 e pubblicata il 27/12/2023

**Atti impositivi:**

- ATTO RECUPERO n. T9TCR2B00008/2023 RECUP. CREDITI 2017

**a seguito di discussione in pubblica udienza e visto il dispositivo n. 518/2024 depositato il 15/11/2024**

**Richieste delle parti:**

Parte appellante:

Riformare integralmente la sentenza impugnata e, per l'effetto, confermare la legittimità dell'operato dell'Ufficio.

Con condanna della parte appellata alla rifusione delle spese di giudizio

Parte appellata:

In via principale, rigettare l'appello dell'Ufficio e confermare la sentenza impugnata;

In via incidentale e condizionata, in accoglimento dell'appello incidentale condizionato, in riforma della sentenza impugnata, dichiarare la nullità dell'atto di recupero per violazione del principio del contraddittorio preventivo;

In via meramente subordinata, dichiarare la illegittimità dell'atto di recupero per i motivi assorbiti in primo grado e riproposti nel presente atto, ovvero, in via di estremo subordine, disapplicare le sanzioni amministrative.

Con vittoria di spese, diritti ed onorari.

**SVOLGIMENTO DEL PROCESSO**

Con atto di recupero n. T9TCR2B00008, notificato a mezzo PEC in data 6 marzo 2023, l'Ufficio Controlli della Direzione Provinciale di Mantova contestava alla società [redacted] l'inesistenza del credito d'imposta maturato nell'anno 2015 di € 41.077,00, nonché del credito di € 47.236,00 maturato nell'anno 2016 e utilizzato in compensazione nell'anno 2017 per l'importo totale di € 88.313,00, cod. trib. 6857, ciò ritenendo che le relative spese sostenute, in forza dei progetti descritti, non potessero qualificarsi come attività di ricerca e sviluppo di cui all'art. 3 D.L. n. 145/2013 e succ. mod..

Il predetto atto veniva dunque emesso ai sensi dell'art. 1, comma 421, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, e ai sensi dell'art. 27, commi da 16 a 20, del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2 e successive modificazioni.

Contestualmente veniva irrogata la sanzione pari al 100% dell'importo dei crediti ritenuti inesistenti utilizzati in compensazione, ai sensi dell'art. 13, comma 5, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

L'emissione del provvedimento oggetto di impugnazione era stata preceduta da un'articolata attività istruttoria, iniziata con la notificazione alla ricorrente del questionario n. Q00024/2018. La società evadeva la predetta richiesta inviando la documentazione relativa alla maturazione del credito: 1) dichiarazioni fiscali per periodi d'imposta 2015, 2016, 2017; 2) Relazione tecnica relativa al credito di ricerca e sviluppo afferente un primo progetto per lo studio e la realizzazione di soluzioni tecnologiche innovative per il miglioramento degli indici prestazionali del servizio in relazione all'anno d'imposta 2015; 3) prospetto di determinazione del credito anno 2015; 4) prospetto di calcolo della media dei costi sostenuti nel triennio 2012-2014; 5) dettaglio costo annuo dei soggetti coinvolti; 6) sottoconto relativo al costo annuo dell'amministratore coinvolto; 7) Relazione tecnica relativo al secondo progetto finalizzato

alla definizione e validazione di nuove soluzioni strutturali e accessorie per trattori stradali, cisterne e task container.

L'Ufficio analizzava la documentazione prodotta, tuttavia concludeva che le attività svolte dalla società in relazione ai progetti descritti non potevano considerarsi attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta.

In relazione al primo progetto l'Ufficio riteneva che il software non presentasse gli elementi di novità rispetto alle varianti e alle alternative già esistenti sul mercato e diffuse nel medesimo settore.

Con riferimento al secondo progetto, attività di ricerca di nuove soluzioni tecnico/costruttive per l'incremento del grado di affidabilità e sicurezza operativa dei mezzi di trasporto, l'Ufficio riteneva che le innovazioni descritte potevano inquadrarsi nell'ambito dell'ordinaria attività di progettazione, realizzazione e miglioramento dei prodotti già esistenti e disponibili, tuttavia non erano emersi elementi per ritenere che le stesse fossero finalizzate all'ideazione di un nuovo prodotto, non conosciuto sul mercato di riferimento e avente dunque le caratteristiche di novità riconosciute dalla normativa.

La società spiegava ricorso e sulla base dei seguenti distinti motivi chiedeva l'annullamento dell'atto per illegittimità: 1. Nullità dell'atto di recupero per difetto di sottoscrizione dovuto alla mancata allegazione della delega attestante i poteri del funzionario firmatario dell'atto; 2. Nullità dell'atto di recupero crediti per violazione dell'art. 12, comma 7, legge n. 212/2000 e art. 24 cost., omessa attivazione del contraddittorio preventivo; 3. Nullità dell'avviso per non avere l'Ufficio assolto all'onere della prova; 4. Nullità dell'avviso per eccesso di potere in quanto l'Ufficio disconosce il credito maturato sindacando l'innovatività del processo, valutazione tecnico-scientifica preclusa all'Ufficio, in quanto riservata al Ministero dello Sviluppo economico; 5. In via subordinata. Argomentazioni a sostegno dei requisiti di innovatività; 6. In via subordinata derubricazione del credito da inesistente a non spettante; 7. Inapplicabilità delle sanzioni degli interessi moratori ai sensi dell'art. 10, co. 2, legge n. 212/2000; 8. Disapplicazione delle sanzioni ai sensi dell'art. 10, comma 3, legge 212/2000 e 8 D.Lgs. n. 546/1992; 9. In subordine, rideterminazione delle sanzioni ai sensi dell'art. 13, comma 4, D.Lgs. n. 471/1997.

L'Ufficio si costituiva in giudizio e resisteva a tutti i motivi di ricorso chiedendo il rigetto in quanto totalmente infondato in fatto e diritto.

La Corte di Giustizia tributaria di primo grado adita, con la sentenza n. 90/02/23, depositata in data 27/12/2023, accoglieva il ricorso di parte e condannava l'Ufficio alle spese di lite quantificate in € 2.000,00 oltre accessori, sulla base della seguente motivazione: " Il Collegio prende atto che innovatività dell'attività di ricerca e sviluppo non deve sfociare necessariamente con brevetti. Inoltre, la parte ricorrente ha chiarito che la legale rappresentante, tecnologa alimentare, ha partecipato all'attività di R.e S. ed è stata retribuita in quanto, come contenuto nel fascicolo, tutti gli operatori della società sono coinvolti nella gestione come un'azienda familiare. L'attività di R.e S. è stata complessa e la descrizione depositata nel fascicolo del PTT induce a ritenere che, previamente, l'Ente

Impositore avrebbe dovuto chiedere un parere al MISE per il forte carattere scientifico dell'iniziativa. Il Collegio ritiene provata l'attività scientifica di R.e S. svolta e la sua deducibilità ai fini del credito d'imposta. Il ricorso va accolto, le spese seguono la soccombenza e sono liquidate nel dispositivo".

Avverso tale sentenza l'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Mantova propone appello per i seguenti

#### MOTIVI

1. Violazione e falsa applicazione di legge;

2. Omessa, carente e insufficiente motivazione della pronuncia, erronea valutazione dei fatti di causa;

3. Illegittimità della decisione-Art. 8, comma 2, Decreto Ministeriale del 27 maggio 2015

L'Ufficio chiede:

Riformare integralmente la sentenza impugnata e, per l'effetto, confermare la legittimità dell'operato dell'Ufficio.

Con condanna della parte appellata alla rifusione delle spese di giudizio

Si costituisce in giudizio la Società Parte contribuente appellata che controdeduce puntualmente, produce appello incidentale per il seguente motivo:

Illegittimità della sentenza nella parte in cui non ha dichiarato in via preliminare la nullità dell'atto di recupero per omessa attivazione del contraddittorio preventivo.

La Società appellata chiede:

In via principale, rigettare l'appello dell'Ufficio e confermare la sentenza impugnata;

In via incidentale e condizionata, in accoglimento dell'appello incidentale condizionato, in riforma della sentenza impugnata, dichiarare la nullità dell'atto di recupero per violazione del principio del contraddittorio preventivo;

In via meramente subordinata, dichiarare la illegittimità dell'atto di recupero per i motivi assorbiti in primo grado e riproposti nel presente atto, ovvero, in via di estremo subordine, disapplicare le sanzioni amministrative.

Con vittoria di spese, diritti ed onorari.

Udite le Parti in pubblica udienza, visionati gli atti e le memorie pervenuti si procede in Camera di Consiglio.

#### **MOTIVI DELLA DECISIONE**

La Corte osserva che:

Con il primo motivo di ricorso in appello, l'Ufficio ha lamentato come la sentenza di prime cure non avrebbe correttamente fatto applicazione dell'art. 3, DL 145/2013 e del DM 27.5.2015 (normativa relativa al credito di imposta R&S). Secondo l'Ufficio, infatti, la normativa in questione andrebbe interpretata alla luce dei parametri del Manuale di Frascati, versione 2015, in base al quale la nozione di R&S sarebbe correlata ai cinque criteri di novità per il mercato (e non per l'azienda), creatività, incertezza, sistematicità e trasferibilità.

La Corte ritiene sussistere l'erroneità dell'interpretazione dell'Ufficio in quanto:

i. in generale, l'interpretazione restrittiva di innovatività "in senso assoluto" (e non per l'azienda) non è coerente con la disciplina normativa domestica che espressamente agevola il miglioramento di prodotti/processi esistenti.

ii. La Comunicazione CE 2014/C 198/01 (da cui discenderebbe l'applicabilità del Manuale di Frascati) non viene richiamata dalla normativa domestica (i.e., DM 27.05.2015) ma il richiamo a detta Comunicazione è effettuato solo dall'Agenzia delle Entrate nelle proprie Circolari post revirement del 2018-2019.

iii. A tutto concedere, l'unico richiamo coerente alle fonti interpretative comunitarie sarebbe alla Comunicazione CE 2006/C 323/01, espressamente richiamata dal DM 28.3.2008 (relativo alla precedente versione del credito R&S) e dalla prassi dell'Amministrazione finanziaria coeva alla realizzazione del progetto (circ. MISE 46586/2006 e circ. AdE 5/E/2016).

iv. Inoltre, ove mai il Manuale di Frascati dovesse ritenersi rilevante ai fini interpretativi, per mere questioni temporali potrebbe venire in rilievo esclusivamente il Manuale nella versione del 2002 coevo alla sopra citata Comunicazione CE 2006/C 323/01 e giammai il Manuale nella successiva versione del 2015 (successivo, peraltro, anche alla Comunicazione CE del 2014 richiamata dall'Agenzia delle Entrate nelle più recenti risoluzioni); infatti, solo nel Manuale, versione 2015 sono stati utilizzati per la prima volta i cinque criteri di novità per il mercato (e non per l'azienda), creatività, incertezza, sistematicità e trasferibilità.

La versione del Manuale di Frascati del 2002, invece, reca una nozione di innovazione ai fini R&S assai diversa rispetto a quella fatta propria, solo recentissimamente, dall'Agenzia delle Entrate. In particolare:

- il Manuale di Frascati nella versione 2002 afferma che le attività di R&S si caratterizzano per un "apprezzabile elemento di novità e la risoluzione di incertezze scientifiche e/o tecnologiche, ovvero quando la soluzione ad un problema non è di pronta apparenza per qualcuno che ha familiarità con le conoscenze e le tecniche di base comuni per l'area interessata".

Solo nell'edizione 2015 il Manuale ha declinato la nozione di R&S in base ai cinque criteri della novità per il mercato, creatività, incertezza, sistematicità e trasferibilità, richiamati nell'atto di appello con la conseguenza che la nozione di R&S desumibile dal Manuale di Frascati (vers. 2002 - ovvero, l'unico a cui possono fare riferimento le Comunicazioni CE) è ben diversa da quella a cui fa riferimento l'Agenzia delle Entrate nel proprio atto di appello.

In particolare, in data 4 luglio 2024, con apposito Decreto Ministeriale, il Ministero delle Imprese e del Made in Italy (ora MIMIT - ex MISE) ha emanato le Linee Guida<sup>2</sup> recanti l'interpretazione della disciplina in tema di credito R&S ex art. 3, DL 145/2013 da utilizzare per la certificazione dei crediti d'imposta ex art. 23, DL 73/2022.

Tali Linee Guida assumono centrale rilevanza in quanto rappresentano la definitiva disamina degli aspetti interpretativi afferenti al credito R&S, come tale idonea a superare e chiarire anche gli aspetti critici della precedente prassi.

In particolare, le Linee Guida, in conformità con lo "storico" indirizzo interpretativo dell'Agenzia delle Entrate coevo alla realizzazione dei progetti (circ. MISE 46586/2006 e circ. AdE 5/E/2016), richiamano come unica fonte interpretativa del credito di imposta ex DL 145/2013 la Comunicazione della Commissione 2006/C/323/01 (posta a base proprio della Circolare MISE n. 46586/2009 richiamata nella Circolare AdE 5/E/2016), richiamata dall'Agenzia delle Entrate nelle risoluzioni post 2018-2019 (cfr. Linee Guida § 2.1.2, pag. 26: "La definizione delle attività ammissibili prevista dalla normativa interna ricalca sostanzialmente quella contenuta nella Comunicazione della Commissione {2006/C 323/01} recante la "Disciplina comunitaria in materia di aiuti di stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione" secondo cui devono intendersi").

Ciò posto, le Linee Guida ministeriali ricordano che la Comunicazione CE del 2006 ha comportato delle

rilevanti novità atteso che "rispetto alle regole precedenti sugli aiuti di Stato in questo campo, alcune attività di innovazione sono state incluse nello sviluppo sperimentale"

Da ciò deve desumersi, secondo il MIMIT, che nell'ambito della ricerca e sviluppo ex art. 3, DL 145/2013 debbano rientrare anche le attività non necessariamente nuove in senso assoluto, bensì nuove per la singola impresa, nel senso che "Se un particolare progresso scientifico o tecnologico è già stato raggiunto o tentato da altri soggetti, ma le informazioni sul processo o sul metodo o sul prodotto non fanno parte dello stato delle conoscenze scientifiche o tecnologiche disponibili e accessibili PER l'IMPRESA all'inizio delle operazioni di ricerca e sviluppo, perché coperti ad esempio da segreto aziendale, i lavori intrapresi per raggiungere tale progresso attraverso il superamento degli ostacoli o degli impedimenti scientifici o tecnologici incontrati possono ugualmente rappresentare un avanzamento scientifico o tecnologico e rilevare ai fini dell'ammissibilità al credito d'imposta; fatta eccezione per il caso in cui un particolare progresso scientifico o tecnologico è già stato raggiunto o tentato da altri soggetti correlati all'impresa, in quanto la controllano, ne sono controllati ovvero sono sottoposti a controllo comune. Analogamente, si considerano ammissibili al credito d'imposta i lavori di ricerca e sviluppo svolti contemporaneamente e in modo simile nello stesso campo scientifico o tecnologico da imprese concorrenti indipendenti".

Tali criteri esecutivi, prosegue il MIMIT, sono stati "specificamente introdotti per incentivare le attività di ricerca e sviluppo in presenza di progetti finalizzati al superamento di ostacoli scientifici e tecnologici nonostante la conoscenza non possa in tali fattispecie intendersi come "nuova" in senso assoluto".

E dunque, conclude il MIMIT, "tale interpretazione risulta coerente con l'espresso riferimento alle attività di innovazione contenuto nella Comunicazione del 2006 secondo la quale - appunto alcune attività di innovazione sono state incluse nello sviluppo sperimentale (cfr. par. 1.5) dovendosi ritenere che laddove «le informazioni sul processo o sul metodo o sul prodotto non fanno parte dello stato delle conoscenze scientifiche o tecnologiche disponibili e accessibili per l'impresa all'inizio delle operazioni di ricerca e sviluppo, perché coperti ad esempio da segreto aziendale, i lavori intrapresi per raggiungere tale progresso attraverso il superamento degli ostacoli o degli impedimenti scientifici o tecnologici incontrati possono ugualmente rappresentare un avanzamento scientifico o tecnologico» (cfr. art. 2, co. 3 D.M. MISE del 26.5.2020)".

Pertanto, il DM 4 luglio 2024 del MIMIT e le relative Linee Guida confermano espressamente quanto sostenuto dalla Società nel ricorso in primo grado e ribadito nelle controdeduzioni, ovvero che:

i. la nozione di innovazione è parte integrante della nozione di R&S, come anche precisato dalla Comunicazione CE 2006/C/323/01, riferibile ratione temporis al credito di imposta in questione, e dal Manuale di Frascati nella versione 2002 (ovvero, l'unica versione del Manuale che, a tutto concedere, potrebbe rilevare ratione temporis), in linea con l'indirizzo interpretativo "storico" (coevo alla realizzazione dei progetti) della stessa Amministrazione finanziaria italiana (Circolare MISE n. 46586/2009 e Circolare AdE 5/E/2016).

ii. Per tale ragione, occorre valutare lo sforzo innovativo tenendo conto "dello stato delle conoscenze scientifiche e tecnologiche disponibili e accessibili per l'impresa" e non, invece, del livello di conoscenze in assoluto presenti nel settore di riferimento, atteso che la nozione di R&S rilevante ai fini del credito di imposta implica un "apprezzabile elemento di novità" (e non una novità rivoluzionaria in senso "assoluto") e concerne tutte le ipotesi in cui "la soluzione ad un problema non è di pronta apparenza per qualcuno che ha familiarità con le conoscenze e le tecniche di base comuni per l'area interessata", come precisato dal Manuale di Frascati, 2002.

La Corte ritiene quindi che poiché l'attività è stata interamente svolta da Parte appellata negli anni d'imposta 2015 e 2016, appare che la classificazione deve avvenire sulla base dei criteri esposti nel Manuale di Frascati ed. 2002, nel quale non sono menzionati i "five criteria".

Nel caso di specie, ove risulta che i progetti realizzati hanno ben più che "apprezzabili elementi di novità", avendo pacificamente rivoluzionato il processo aziendale, oltre al fatto che per la loro realizzazione occorreva superare significative difficoltà tecniche quali, per quanto riguarda il software, l'interoperabilità fra il software di [redacted] e i diversi server e linguaggi informatici utilizzati dai vettori ferroviari (europei e non soli), mentre per quanto riguarda le cisterne, il controllo della pressione nei circuiti idraulici, introducendo un meccanismo ad hoc basato su inverter, con la conseguenza che risultano pacificamente ammissibili al credito di imposta in base a quanto affermato nel Manuale di Frascati, 2002, nella Comunicazione CE 2006/C 323/01, nonché nel DM 4.7.2024 del MIMIT3.

La Corte nota anche che con il sesto motivo di ricorso in primo grado (rimasto assorbito e dunque riproposto in secondo grado), la Società aveva rilevato - in via subordinata - come, nel caso di specie, il credito potesse considerarsi, come "non spettante" e non come "inesistente", con conseguente decadenza del potere impositivo.

La nozione di "inesistenza" del credito (da cui discende il maggior termine per l'esercizio del potere impositivo da parte dell'Agenzia), come confermato anche dalla Cassazione (Cass. SS.UU. 11.12.2023, n. 34419) presuppone una situazione fittizia, del tutto assente nel caso di specie, ove rilevano l'esistenza e l'effettività dei progetti realizzati dalla Società.

Orbene, tale circostanza ha trovato da ultimo definitiva conferma anche a livello normativo.

Sul punto, infatti, occorre ricordare che nell'ambito del decreto delegato in tema di sanzioni tributarie (Dlgs. 87/2024), il legislatore ha meglio delineato, nell'art. 1 del Dlgs. 74/2000, le definizioni di crediti "inesistenti" e "non spettanti", valevoli anche ai fini tributari in virtù del richiamo contenuto nell'emendato art. 13 comma 4 del Dlgs. 471/19974.

In particolare, nell'art. 1 del Dlgs. 74/2000 sono state inserite le lettere g-quater) e g-quinquies). La lettera g-quater) definisce i crediti inesistenti come:

- i. i crediti per i quali mancano, in tutto o in parte, i requisiti oggettivi o soggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento;
- ii. i crediti per i quali i requisiti oggettivi e soggettivi di cui al punto precedente sono oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici.

Viceversa, la successiva lettera g-quinquies) definisce i crediti non spettanti come:

- i crediti fruiti in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti ovvero, per la relativa eccedenza, quelli fruiti in misura superiore a quella stabilita dalle norme di riferimento;
- i crediti che, pur in presenza dei requisiti soggettivi e oggettivi specificamente indicati nella disciplina di riferimento, sono fondati su fatti non rientranti nella disciplina attributiva del credito per difetto di ulteriori elementi o particolari qualità richiesti ai fini del riconoscimento del credito;
- i crediti utilizzati in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi previsti a pena di decadenza.

Le definizioni "penalistiche" vengono mutate anche in ambito tributario, posto che, come sopra cennato, il decreto interviene sul testo dell'art. 13 del Dlgs. 472/1997 rimandando alle definizioni del Dlgs. 74/2000.

Pertanto, la definizione di credito non spettante contenuta nel Dlgs. 74/2000 include anche i crediti per cui, pur in presenza dei requisiti soggettivi e oggettivi, "sono fondati su fatti non rientranti nella disciplina

attributiva del credito per difetto di ulteriori elementi o particolari qualità richiesti ai fini del riconoscimento del credito”.

Tale definizione risulta applicabile anche nella presente fattispecie per i crediti ricerca e sviluppo afferenti a progetti realmente effettuati, ma disconosciuti per difetto del requisito di innovatività, in base all'interpretazione dell'Ufficio mutuata dal Manuale di Frascati (v. 2015).

Con il secondo motivo di ricorso in appello, l'Ufficio lamenta che i Primi Giudici non abbiano valutato attentamente gli elementi offerti dalla Agenzia a sostegno della non innovatività dei progetti R&S, quali la “ricerca web” e altra documentazione.

La Corte rileva che i Primi Giudici hanno valutato e motivato in sentenza tutte le prove esaminate, dando rilevanza alla prova tecnico-scientifica prodotta dalla società, in quanto l'Ufficio, non avendo chiesto il parere del MISE è risultato carente sulla materia.

Con il terzo motivo di ricorso in appello l'Ufficio contesta la affermazione dei Primi Giudici secondo cui parrebbe esistere un contrasto con l'art. 8, co.2, DM 27.5.2015, in quanto si ribadisce che il parere del MISE non è obbligo.

La Corte rileva che la sentenza impugnata fa corretto uso delle disposizioni di legge, ma conclude rilevando la incompetenza tecnica e scientifica dell'Ufficio nella valutazione complessa dei progetti R&S di cui è caso.

La Corte ritiene quindi che l'appello dell'ufficio vada respinto e la decisione dei Primi Giudici confermata.

Risultano così assorbite le motivazioni dell'appello incidentale e le ulteriori motivazioni riproposte da Parte contribuente.

Stante la soccombenza dell'Ufficio Parte appellante si rendono dovute le spese del giudizio che vengono liquidate in complessivi euro 3.000,00 oltre accessori di legge.

**P.Q.M.**

La Corte respinge l'appello dell'Ufficio. Condanna altresì l'Ufficio alla rifusione delle spese di grado liquidate in complessivi euro 3000,00 oltre accessori di legge.

IL RELATORE

IL PRESIDENTE