



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



FONDAZIONE  
COMMERCIALISTI  
ODCEC di MILANO

SAF • SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO

I QUADERNI

numero

92

A CURA DI:

VITO MARRAFFA

# CONTESTAZIONI SU CREDITO DI IMPOSTA, RICERCA E SVILUPPO

PROFILI AMMINISTRATIVI, PENALI, STRATEGIE  
DIFENSIVE, SANATORIA E CERTIFICAZIONE

CONTRIBUTI DI:

A. BENEDETTI; G. CARÀ; G. FERRARI; F. FERRI; V. GIORDANO; I. LA CANDIA; V. MARRAFFA; F. TADDEI

COMMISSIONE CONTENZIOSO TRIBUTARIO

**DIRETTORE EDITORIALE: MARCELLA CARADONNA**

**SEGRETERIA: ELENA CATTANEO**, VIA PATTARI 6 - 20122 MILANO, TEL: 02 77731143 - [segreteriaipresidenza@odcec.mi.it](mailto:segreteriaipresidenza@odcec.mi.it)

---

Autorizzazione del Tribunale di Milano al n° 765 del 11 dicembre 2006 - R.O.C. n.16851



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



SAF • SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO

I QUADERNI

numero

92

A CURA DI:

VITO **MARRAFFA**

---

# CONTESTAZIONI SU CREDITO DI IMPOSTA, RICERCA E SVILUPPO

---

PROFILI AMMINISTRATIVI, PENALI, STRATEGIE  
DIFENSIVE, SANATORIA E CERTIFICAZIONE

---

CONTRIBUTI DI:

A. BENEDETTI; G. CARÀ; G. FERRARI; F. FERRI; V. GIORDANO; I. LA CANDIA; V. MARRAFFA; F. TADDEI

---

COMMISSIONE **CONTENZIOSO TRIBUTARIO**

**SOMMARIO****PREFAZIONE**

A CURA DI VITO <b>MARRAFFA</b> .....	7
--------------------------------------	---

**PARTE PRIMA**

<b>CREDITO DI IMPOSTA R&amp;S, INNOVAZIONE TECNOLOGICA, DESIGN E IDEAZIONE ESTETICA</b> .....	<b>13</b>
---------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------

**1** **NORMATIVA DI RIFERIMENTO E INQUADRAMENTO GENERALE**

A cura di VITO <b>MARRAFFA</b> .....	14
1.1 LA RILEVANZA DELLA RICERCA E INNOVAZIONE NELLE POLITICHE DI SOSTEGNO ALL'ECONOMIA.....	14
1.2 L'EVOLUZIONE DELLA NORMATIVA IN ITALIA.....	15
1.3 NORMATIVA PREVIGENTE PER I PERIODI DI IMPOSTA 2015-2019 (CREDITO D'IMPOSTA R&S EX ART. 3 DEL DL 145/2013).....	19
1.4 LA NORMATIVA ATTUALMENTE VIGENTE (CREDITO DI IMPOSTA R&S E INNOVAZIONE EX L. 160/2019 E SS.).....	30

**2** **PROFILI TECNICI**

A cura di GIANLUIGI <b>FERRARI</b> .....	41
2.1 INTRODUZIONE.....	41
2.2 RICERCA E SVILUPPO: IL MANUALE DI FRASCATI.....	42
2.3 INNOVAZIONE TECNOLOGICA: IL MANUALE DI OSLO.....	53
2.4 LA NORMATIVA ITALIANA: PASSATO E PRESENTE.....	60
2.5 LA CERTIFICAZIONE DEL CREDITO DI IMPOSTA.....	70
2.6 CONCLUSIONI.....	74

**PARTE SECONDA**

<b>CONTESTAZIONI SU CREDITO DI IMPOSTA R&amp;S</b> .....	<b>77</b>
----------------------------------------------------------	-----------

**3** **CREDITI D'IMPOSTA NON SPETTANTI E  
CREDITI D'IMPOSTA INESISTENTI**

A cura di IGNAZIO <b>LA CANDIA</b> .....	78
3.1 PREMESSA.....	78
3.2 LA NOZIONE DI CREDITI NON SPETTANTI E DI CREDITI DI IMPOSTA INESISTENTI (PRIMA DELLA NOVELLA NORMATIVA).....	79
3.3 GLI ORIENTAMENTI GIURISPRUDENZIALI.....	84
3.4 LA NOVELLA NORMATIVA.....	91
3.5 OSSERVAZIONE CONCLUSIVE.....	96

**4 PRASSI ACCERTATIVA E STRATEGIA DIFENSIVA**

A cura di VITTORIO <b>GIORDANO</b> .....	99
4.1 PREMESSA.....	99
4.2 LA PRASSI ACCERTATIVA DELLE CONTESTAZIONI IN MATERIA DI CREDITO R&S.....	100
4.3 LE CONTESTAZIONI POSTE DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE A FONDAMENTO DEL DISCONOSCIMENTO DEL CREDITO R&S.....	102
4.4 LE STRATEGIE DIFENSIVE PER RESISTERE ALLE CONTESTAZIONI ELEVATE DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE.....	106
4.5 I RIFLESSI DELLE NOVITÀ NORMATIVE E GIURISPRUDENZIALI SULLE STRATEGIE DIFENSIVE.....	118

**5 I RISCHI PENALI**

A cura di FILIPPO <b>FERRI</b> .....	124
5.1 IL DELITTO DI INDEBITA COMPENSAZIONE AI SENSI DELL'ART. 10-QUATER DEL D. LGS. 74/2000.....	124
5.2 LA DIFFERENZA TRA CREDITI INESISTENTI E NON SPETTANTI.....	127
5.3 L'INTERVENTO DELLE SEZIONI UNITE.....	130
5.4 LE NOVITÀ INTRODOTTE DALLA DELEGA FISCALE.....	134
5.5 ATIPICITÀ DELL'INDICAZIONE DEI CREDITI D'IMPOSTA RISPETTO AL REATO DI DICHIARAZIONE INFEDELE DI CUI ALL'ART. 4 D. LGS. 74/2000.....	137
5.6 I POSSIBILI SCENARI A SEGUITO DELL'APERTURA DI UN'INDAGINE PENALE.....	140
5.7 LA PROCEDURA DI RIVERSAMENTO SPONTANEO EX ART. 5 D. L. 146/2021.....	141
5.8 LA CAUSA DI NON PUNIBILITÀ EX ART. 13 DEL D. LGS. 74/2000.....	144
5.9 LA CAUSA DI NON PUNIBILITÀ EX ART. 23 DEL D. L. 34/2023.....	145
5.10 LA NUOVA CAUSA DI NON PUNIBILITÀ INTRODotta DALL'ART. 1, CO.1, LETT. D) DEL D. LGS 87/2024.....	148
5.11 L'ALBO DEI CERTIFICATORI.....	150

**PARTE TERZA  
RIVERSAMENTO SPONTANEO E CERTIFICAZIONE..... 151****6 IL RIVERSAMENTO SPONTANEO**

A cura di VITO <b>MARRAFFA</b> e GRAZIELLA <b>CARÀ</b> .....	152
6.1 PREMESSA E CONTESTO DI RIFERIMENTO.....	152
6.2 AMBITO SOGGETTIVO E OGGETTIVO.....	155
6.3 DOMANDA DI RIVERSAMENTO.....	161
6.4 PERFEZIONAMENTO: BENEFICI ED EFFETTI PROCESSUALI.....	163

**7 CERTIFICAZIONE**

A cura di VITO <b>MARRAFFA</b> e ALVISE <b>BENEDETTI</b> .....	171
7.1 AMBITO DI APPLICAZIONE .....	171
7.2 EFFETTI.....	176
7.3 ALBO DEI CERTIFICATORI .....	179
7.4 PROCEDURA.....	184
7.5 CONTENUTO DELLA CERTIFICAZIONE .....	186
7.6 VIGILANZA SULLE ATTIVITÀ DI CERTIFICAZIONE.....	191

**PARTE QUARTA  
APPROFONDIMENTI ..... 193****8 APPROFONDIMENTO 1  
ATTIVITÀ DI RICERCA, DESIGN E IDEAZIONE ESTETICA**

A cura di VITO <b>MARRAFFA</b> e GRAZIELLA <b>CARÀ</b> .....	194
--------------------------------------------------------------	-----

**9 APPROFONDIMENTO 2  
SVILUPPO SOFTWARE**

A cura di VITO <b>MARRAFFA</b> e FRANCESCO <b>TADDEI</b> .....	205
----------------------------------------------------------------	-----

## PREFAZIONE

A cura di VITO MARRAFFA<sup>[1]</sup>

Il presente Quaderno, avente ad oggetto la prassi accertativa sul credito di imposta R&S, rappresenta il contributo da parte dei componenti del Gruppo di lavoro sulle contestazioni e contenzioso in materia di agevolazioni fiscali e crediti di imposta, istituito presso la Commissione di Contenzioso Tributario. Trattasi di un tema di estrema attualità anche alla luce del vivace dibattito interpretativo e delle importanti contestazioni fatte negli ultimi anni dalle autorità fiscali, delle recenti modifiche normative (si veda la revisione del sistema sanzionatorio ad opera del D.Lgs 14 giugno 2024, n. 87), nonché dalla recente introduzione di istituti deflattivi particolarmente innovativi (in primis, il riversamento spontaneo ex art. 5 D.L. 146/2021 e la certificazione del credito R&S ex art. 23 del D.L. 73/2022).

Gli incentivi agli investimenti in Ricerca e Sviluppo rivestono da anni un ruolo cruciale nella politica economica moderna, poiché contribuiscono a promuovere la crescita, la competitività e la sostenibilità di lungo termine delle nostre imprese.

Secondo l'edizione 2023 del quadro di valutazione dell'UE sugli investimenti in R&S delle imprese<sup>[2]</sup>, nel 2022 l'industria europea ha aumentato notevolmente gli investimenti in ricerca e sviluppo.

In particolare, la crescita degli investimenti privati in R&S nell'UE ha raggiunto la percentuale più alta dal 2015 ed è più che raddoppiata rispetto al 2021, con un aumento del 13,6% nel 2022. Per fare un confronto, la crescita della Cina è calata da oltre il 25% a poco più del 16% e le imprese statunitensi hanno subito un rallentamento, passando dal 16% al 12,6%.

Tali risultati sono stati resi possibili soprattutto grazie alle strategie europee che ormai da anni pongono la R&S e l'innovazione al centro delle proprie politiche economiche. Già nel 2000 i rappresentanti degli Stati Membri avevano individuato, all'interno della c.d. Strategia di Lisbona, le linee strategiche per rafforzare la crescita e la sostenibilità

<sup>[1]</sup> Dottore Commercialista e Revisore Legale, partner dello Studio Tributario e Societario Deloitte.

<sup>[2]</sup> Cfr. Commissione Europea, *The 2023 EU industrial R&D investment scoreboard*, 14 dicembre 2023.

della nostra economia, individuando proprio negli investimenti in R&S ed innovazione la chiave per la competitività delle nostre imprese. In particolare, nell'ambito della strategia, veniva individuato quale obiettivo un rapporto tra spesa per investimenti in R&S e PIL non inferiore al 3%. Il tema continua ad essere peraltro di estrema attualità ed in primo piano tra le priorità delle strategie europee, come dimostra il recente Rapporto Draghi presentato lo scorso 9 settembre 2024 dalla presidenza della Commissione Europea. Proprio a tal fine i singoli Stati membri hanno iniziato a prevedere sempre più forme di incentivazione agli investimenti in R&S ed Innovazione in modo da poter supportare la competitività delle proprie imprese ed allinearsi alle strategie europee.

Una delle forme maggiormente utilizzate dai singoli Stati Membri per incentivare tali investimenti è risultata essere lo strumento del credito di imposta. Trattasi, in particolare, di un meccanismo di incentivazione «automatico» mediante il quale, a determinate condizioni (tecnico/scientifiche e fiscali) le imprese possono beneficiare di un credito di imposta compensabile con altri importi dovuti alle autorità fiscali o ad altre istituzioni pubbliche. Beneficio che risulta autonomamente fruibile dalle imprese senza dover avviare (nella maggior parte dei casi) un complesso iter amministrativo preventivo e senza logiche competitive che caratterizzano altre forme di finanziamento previste sia a livello nazionale che europeo (si pensi ai diversi strumenti relativi a contributi a fondo perduto o finanza agevolata previsti dai diversi ordinamenti e dalla stessa Unione Europea).

Anche l'Italia, seppur in netto ritardo rispetto ad altri Stati membri (si veda ad esempio la Francia, che ha introdotto un credito di imposta R&S, il c.d. *crédit d'impôt recherche* - CIR, già negli anni 80), ha introdotto un credito di imposta sulle attività di R&S. Nella sua previgente disciplina (periodi di imposta 2015-2019), tale agevolazione prevedeva un credito di imposta su investimenti in R&S "incrementali" rispetto a quelli sostenuti nella media del triennio 2012-2014 (legge di stabilità 2015 e successive modificazioni).

A partire dal 2020 è stata, invece, introdotta una nuova forma di credito di imposta che, oltre a prevedere un approccio «volumetrico» (e quindi non più incrementale), si è esteso, seppur con percentuali di agevolazione e limiti inferiori, anche ad attività di innovazione tecnologica e design/ideazione estetica.

Tale incentivo è stato accolto con estremo favore dalle nostre imprese sin dalla sua introduzione nel 2015 in quanto, risultando automatico, poteva essere fruito in tempi rapidi e certi da parte dei contribuenti.

Ciò premesso, nel corso degli anni, le difficoltà interpretative sulla corretta definizione della nozione di R&S nonché le numerose interpretazioni fornite dall’Agenzia delle Entrate e dal Ministero dello Sviluppo Economico (ora Ministero delle Imprese e del Made in Italy – Mimit), spesso non sempre in linea con la normativa o addirittura in palese contrasto con precedenti documenti di prassi<sup>[3]</sup>, hanno creato un contesto di estrema incertezza per la fruizione dell’incentivo.

In tale contesto di incertezza si è altresì inserita una nutrita campagna di controlli avviata dalle autorità fiscali, già a partire dal 2019, che ha portato a numerose verifiche fiscali e contestazioni sull’individuazione dei criteri tecnico/scientifici per l’accesso all’incentivo. Contestazioni che poi, sulla base di precise indicazioni ministeriali, si sostanziano nel recupero di crediti ritenuti “inesistenti” e, pertanto, con tutte le aggravanti sanzionatorie (penali ed amministrative) rispetto alle violazioni su crediti “non spettanti”.

Peraltro, la complessità dell’individuazione dei requisiti per la fruizione dell’incentivo (sia dal lato delle imprese, che delle autorità fiscali) è altresì dovuta alla multidisciplinarietà della materia. Infatti, oltre alle tematiche di natura fiscale e contabile, la qualificazione delle attività all’interno della nozione di R&S richiedono competenze altamente specializzate sul fronte tecnico/scientifico, nonché un’integrata lettura non solo della normativa e prassi nazionale ma soprattutto internazionale (in primis, *Manuale di Frascati* e *Manuale di Oslo*), spesso anche per annualità in cui non era così chiaro quale fosse la fonte di riferimento per la qualificazione delle attività. Si ricorda, infatti, che la previgente normativa (anni 2015-2019) non faceva esplicito riferimento alla prassi internazionale e solo dal 2018 l’Agenzia delle Entrate e il MISE hanno iniziato a qualificare le attività di R&S solo al rispetto delle condizioni richieste dal *Manuale di Frascati*<sup>[4]</sup>.

<sup>[3]</sup> Si pensi solo all’acceso dibattito creato dalla Risoluzione AdE n. 41/E del 26 luglio 2022 in materia di R&S nel settore moda, in palese contrasto con la precedente Circolare ministeriale n. 5/E del 16 marzo del 2016, la precedente Risoluzione n. 46586 del 16 aprile 2009, nonché la FAQ del MISE del 29 settembre 2017.

<sup>[4]</sup> Si veda Circolare MISE del 9 febbraio 2018, n. 59990 in materia di sviluppo software e successiva prassi ministeriale.

Inoltre, le peculiarità delle contestazioni aventi ad oggetto un credito ‘inesistente’ hanno portato spesso il contribuente a dover gestire situazioni non semplicissime, tenuto anche conto della carenza di strumenti deflattivi in materia e del pesante aggravio sul fronte amministrativo e penale. Basti pensare all’impossibilità di attivare strumenti deflattivi del contenzioso su atti di recupero credito<sup>[5]</sup>, alla non applicazione della riscossione frazionata in pendenza di giudizio e alla bassa soglia per l’applicazione di sanzioni penali (utilizzo di credito superiore a 50 mila euro).

Alla luce di un contesto così incerto, della rilevanza amministrativa e penale delle contestazioni in materia di crediti di imposta R&S, alla multidisciplinarietà della materia (fiscale e tecnico/scientifica) e alle difficoltà di difesa, nel corso del 2021 è stato istituito un gruppo di Studio presso la Commissione di Contenzioso Tributario dell’Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Milano con lo scopo di approfondire, condividere casistiche e sviluppare strategie per la difesa dei contribuenti in caso di contestazioni in materia di incentivi fiscali (Gruppo denominato “Gruppo di lavoro su contestazioni e contenzioso in materia di agevolazioni fiscali e crediti di imposta”). Tale gruppo, vista la multidisciplinarietà della materia e della necessità di sviluppare una visione integrata, è composto da dottori commercialisti, avvocati tributaristi, avvocati penalisti ed esperti tecnico/scientifici con forte esperienza in agevolazioni fiscali e difesa dei contribuenti in caso di contestazioni sulle stesse.

Pertanto, il tema delle contestazioni in materia di R&S risulta ancor più di attualità alla luce di diverse novità, tra cui: (i) l’introduzione della sanatoria per il riversamento spontaneo di crediti R&S ex art. 5 DL 146/2022 (ii) l’introduzione dell’istituto della certificazione opzionale ex art. 23 del DL 73/22 per la qualifica delle attività di R&S o Innovazione, vincolante per le autorità fiscali in caso di verifica (al riguardo, l’istituto è attualmente operativo grazie al recente DM del 5 giugno 2024 contenente i modelli di certificazione e delle linee guida MIMIT del 4 luglio 2024 per la corretta qualificazione delle attività certificabili); (iii) le modifiche di cui al decreto attuativo della riforma

<sup>[5]</sup> Solo a partire dal 2024 sono stati estesi i principali istituti deflattivi del contenzioso anche alle contestazioni in merito all’utilizzo di crediti di imposta illegittimi, grazie al recente D.lgs. 12 febbraio 2024, n.13, recante «*Disposizioni in materia di accertamento tributario e di concordato preventivo biennale*».

fiscale in materia di sanzioni (D.Lgs. n. 87/2024) (iv) la giurisprudenza della Corte di Cassazione in materia alla nozione di credito “inesistente” e credito “non spettante”. Con il presente Quaderno, che presenta i contributi dei diversi membri del Gruppo di lavoro, si vuole fornire un approfondimento sulle diverse tematiche che contraddistinguono le contestazioni in merito al credito di imposta R&S, affrontando la tematica in maniera multidisciplinare e riportando diversi spunti emersi nel corso dei lavori di questi anni.

Nella prima parte del Quaderno, verrà fornita una panoramica sul credito di imposta, sia sotto un profilo normativo (Capitolo 1) che sul piano tecnico scientifico, richiamando sia la prassi nazionale che internazionale (Manuali di Frascati e Oslo) (Capitolo 2). Nella Seconda parte, saranno affrontati i principali temi che caratterizzano le contestazioni sul credito di imposta R&S, sia sotto un profilo amministrativo (Capitolo 3) che penale (Capitolo 5), sia affrontando la prassi accertativa e le possibili strategie di difesa (Capitolo 4). Infine, nella Terza parte, saranno affrontati i due recenti istituti deflattivi del contenzioso elaborati dal legislatore su tale agevolazione: il Riversamento spontaneo (Capitolo 6) e la Certificazione (Capitolo 7).

Il Quaderno si chiude con due approfondimenti su quelle che sono le aree maggiormente attenzionate dalla prassi ministeriale e dagli organi di controllo: le attività di design e ideazione estetica e lo sviluppo software.



**PARTE PRIMA**

---

**CREDITO DI IMPOSTA  
R&S, INNOVAZIONE  
TECNOLOGICA, DESIGN  
E IDEAZIONE ESTETICA**

## 1 **NORMATIVA DI RIFERIMENTO E INQUADRAMENTO GENERALE**

A cura di VITO **MARRAFFA**<sup>[6]</sup>

### 1.1 **LA RILEVANZA DELLA RICERCA E INNOVAZIONE NELLE POLITICHE DI SOSTEGNO ALL'ECONOMIA**

Agli inizi di giugno 2024 i cittadini europei sono stati chiamati a rinnovare il Parlamento europeo per la formazione della X legislatura dell'Unione Europea. In questo contesto di rinnovo della governance, il 9 settembre 2024 la presidente della Commissione europea Ursula von der Leyen ha presentato il c.d. "Report Draghi"<sup>[7]</sup>.

Il Report affronta diversi argomenti di rilevanza politica e strategica suggeriti dall'ex presidente della Banca centrale europea. Per le finalità del presente contributo, risulta utile constatare che, a fronte della lenta crescita economica dell'area europea negli ultimi decenni, Draghi ha individuato come prima area di intervento quella di colmare il gap innovativo con gli Stati Uniti e la Cina. Si rileva, infatti, che le imprese europee sono generalmente specializzate in tecnologie mature e i loro investimenti in ricerca e innovazione risultano inferiori rispetto a quelli delle imprese statunitensi. D'altra parte, l'eccessiva regolamentazione spesso blocca le imprese europee nell'intraprendere o nel portare a termine i propri investimenti nell'innovazione. In tale contesto il documento individua una carenza nelle politiche europee di sostegno all'innovazione, che dovrebbero sostituirsi (soprattutto nei settori più strategici) a frammentarie iniziative dei diversi Stati membri. La pubblicazione di questo Report conferma, pertanto, la centralità delle tematiche relative alla ricerca e all'innovazione per la politica come forma di sostegno all'economia. Peraltro, dalla lettura del documento, sembra potersi intuire che l'intendimento della nuova governance europea sarà quello di centralizzare tali politiche al fine di identificare e supportare i settori maggiormente prioritari per la competitività dell'Unione Europea nel contesto mondiale.

La stessa rilevanza della ricerca e sviluppo è riconosciuta anche dall'OCSE nel suo *policy*

<sup>[6]</sup> Dottore Commercialista e Revisore Legale, partner dello Studio Tributario e Societario Deloitte.

<sup>[7]</sup> Cfr. The future of European competitiveness, parte A, «A competitiveness strategy for Europe» e parte B, «In-depth analysis and recommendations».

*paper* n. 159 di ottobre 2023 denominato «*The Impact of R&D Tax Incentives: Results from OECD Microberd+Project*». In tale documento, si afferma che la ricerca e sviluppo svolge in ultima istanza un ruolo fondamentale nel benessere sociale e che i sistemi di incentivazione fiscale sono i meccanismi più comunemente utilizzati dai governi per rispondere alle inefficienze di mercato in tale ambito. È sintomatico, infatti, che dalle rilevazioni statistiche nel 2020 gli incentivi fiscali per attività di ricerca e sviluppo in area OCSE rappresentavano circa il 55% del sostegno pubblico totale alle imprese, rispetto al 30% del 2000.

Nello stesso *paper*, si evidenzia peraltro che tendenzialmente ogni unità di contributo concesso sotto forma di incentivo fiscale si converte in modo più che proporzionale in maggiori investimenti in R&S (un'unità di contributo di R&S si traduce in 1,4 unità di maggiore R&S). Ossia con livelli di ritorno degli investimenti simili a quelli perseguibili mediante sovvenzioni dirette alle imprese da parte dello Stato.

Si può quindi comprendere la rilevanza della ricerca e innovazione nelle attuali politiche economiche dei Governi, implementate mediante strumenti di incentivazione fiscale. L'incentivo fiscale si pone come valido strumento di politica economica, in quanto garantisce ragguardevoli livelli di profittabilità con una maggiore semplicità di gestione rispetto alla concessione di sovvenzioni dirette alle imprese. Tuttavia, come l'esperienza italiana sta dimostrando, è richiesto ai Governi di adeguare gli istituti fiscali a tali strumenti, in quanto sono caratterizzati da specificità e tecnicismi che esulano il solo ambito tributario.

## 1.2 L'EVOLUZIONE DELLA NORMATIVA IN ITALIA

L'attuale disciplina del credito di imposta R&S ed Innovazione è stata introdotta dall'art. 1, commi 198-209 della L. 160/2019 - legge di Bilancio 2020 (**si veda successivo Par. 1.4**), che ha sostituito la previgente normativa di cui all'art. 3 del DL n.145/2013 (**si veda successivo Par. 1.3**).

Tuttavia, il citato art. 3 del DL 145/2013 non rappresenta il primo caso di incentivo alla R&S introdotto dal nostro legislatore. Già nel 2003, con il decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269 (c.d. «*legge tecno-Tremonti*»), era stato introdotto nel nostro ordinamento un provvedimento a supporto della generalità delle imprese per i propri investimenti

altamente innovativi<sup>[8]</sup>.

In particolare, l'articolo 1 di tale decreto aveva introdotto una norma agevolativa in virtù della quale era consentita una "detassazione" dal reddito d'impresa di un importo commisurato a diverse categorie di costi, tra cui i «costi di ricerca e sviluppo iscrivibili tra le immobilizzazioni» (articolo 1, comma 1, lettera a), del decreto n. 269/2003). Tale agevolazione presentava, tuttavia, tutta una serie criticità che ne limitavano fortemente l'efficacia, soprattutto dovute ai limiti stringenti previsti dalla normativa<sup>[9]</sup>.

Successivamente, con l'art. 1, commi 280-283, della Legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge Finanziaria 2007)<sup>[10]</sup> è stato introdotto un nuovo incentivo alla R&S che conteneva diversi elementi comuni e di contiguità con la versione di cui all'art. 3 del DL n.145/2013 e, quindi, con il "modello" di incentivazione ad oggi vigente.

In particolare, con tale normativa era stato istituito un credito d'imposta in favore delle imprese per lo svolgimento di attività di ricerca industriale e sviluppo precompetitivo a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2006 e fino alla chiusura del periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2009. Pertanto, per le imprese con periodo di imposta coincidente con l'anno solare, l'agevolazione poteva essere applicata per il triennio 2007-2009.

Tale credito d'imposta risultava essere originariamente pari al 10% dei costi sostenuti, elevato al 15% qualora i costi fossero stati relativi a contratti stipulati con università ed

<sup>[8]</sup> Cfr. articolo 1 del decreto legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito con modificazioni dalla legge 24 novembre 2003, n. 326, recante "Disposizioni urgenti per favorire lo sviluppo e per correggere l'andamento dei conti pubblici", il quale prevedeva, per i titolari di reddito d'impresa, una serie di agevolazioni miranti a stimolare la realizzazione di investimenti nella ricerca e sviluppo, a promuovere il "made in Italy" all'estero, a stimolare l'integrazione tra sistema scolastico e sistema produttivo, nonché a favorire la capitalizzazione delle imprese italiane. In particolare, le misure agevolative si inserivano nel "sistema agevolativo permanente" teso a ridurre il carico fiscale dei contribuenti che sostenevano "spese per l'innovazione tecnologica, la ricerca e la formazione", in armonia con quanto previsto dall'allora legge delega del 7 aprile 2003, n. 80 per la riforma del sistema fiscale statale. Cfr. Circ. AdE del 10 maggio 2005, n. 20/E rubricata "Detassazione degli investimenti in ricerca e sviluppo e per stage aziendali - Articolo 1 del decreto legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito con modificazioni dalla Legge 24 novembre 2003, n. 326".

<sup>[9]</sup> Cfr. al riguardo, Fondazione Nazionale dei Commercialisti, "Il nuovo credito di imposta per le attività di ricerca e sviluppo", Circolare del 28 febbraio 2015, pag. 3.

<sup>[10]</sup> Cfr. art. 1, commi 280-283, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, rubricata "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2007)". A commento, Circ. AdE del 13 giugno 2008, n. 46/E, rubricata "Credito di imposta per le attività di ricerca e sviluppo - Art. 1, commi da 280 a 284 della Legge 27 dicembre 2006, n. 296 - Chiarimenti vari". Al riguardo, si segnala anche il decreto del Ministro dello sviluppo economico di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze n. 76 del 28 marzo 2008, con cui era stato adottato il regolamento recante "Disposizioni per l'adempimento degli obblighi di comunicazione a carico delle imprese, per le modalità di accertamento e verifica delle spese per il credito d'imposta inerente le attività di ricerca e di sviluppo".

enti pubblici di ricerca, e i costi ammissibili non potevano comunque superare l'importo di 15 milioni di euro per ciascun periodo d'imposta. Successivamente, con l'articolo 1, comma 66, della Legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008) vi sono state alcune importanti modifiche alla disciplina, tra cui l'aumento al 40% del credito d'imposta per i costi di R&S relativi a contratti stipulati con università ed enti pubblici di ricerca, e l'aumento a 50 milioni di euro per ciascun periodo d'imposta dei costi agevolabili.

Tale normativa aveva altresì introdotto per la prima volta una correlazione, sul piano tecnico/giuridico, con la normativa comunitaria<sup>[11]</sup>. In particolare, tale agevolazione prevedeva espressamente che i suoi contenuti erano mutuati dalla disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato a favore della ricerca, sviluppo e innovazione e che la sua applicazione doveva essere coerente ed in conformità con la Comunicazione della Commissione Europea n. 2006/C 323/01<sup>[12]</sup>.

Successivamente, l'art. 1 del DL 13 maggio 2011, n. 70 (c.d. "Decreto Sviluppo") aveva introdotto un nuovo credito di imposta per gli investimenti in R&S per il biennio 2011-2012<sup>[13]</sup>.

In particolare, tale credito di imposta era stato introdotto al fine di incentivare le imprese ad effettuare investimenti in «*progetti di ricerca*» svolti da Università o enti pubblici di ricerca anche in associazione, in consorzio o in joint venture con altre qualificate strutture di ricerca di equivalente livello scientifico.

Con tale credito di imposta veniva introdotto per la prima volta il meccanismo di agevolazione secondo un approccio "incrementale", andando ad agevolare gli investimenti in R&S incrementali rispetto ad un triennio di riferimento "fisso". In particolare, la misura di tale credito era pari al 90% della quota di investimenti che eccedeva la media degli investimenti in ricerca effettuati nel triennio 2008-2010 ed era fruibile in 3 quote annuali a decorrere da ciascuno degli anni 2011 e 2012.

Tale agevolazione si differenziava notevolmente dalla precedente (legge Finanziaria

<sup>[11]</sup> Cfr. sul punto, Confindustria, *Il credito di imposta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo*, 29 gennaio 2016.

<sup>[12]</sup> Cfr. Comunicazione della Commissione Europea n. 2006/C 323/01 rubricata «*Disciplina Comunitaria in materia di aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione*».

<sup>[13]</sup> Cfr. art. 1 del DL 13 maggio 2011, n. 70, rubricato «*Semestre Europeo - Prime disposizioni urgenti per l'economia*», convertito con modificazioni dalla L. 12 luglio 2011, n. 106 (in G.U. 12/7/2011, n. 160). Cfr. a commento, Circ. AdE, 28 novembre 2011, n. 51/E, rubricata «*Articolo 1 del decreto-legge 13 maggio 2011, n. 70, convertito con modificazioni dalla Legge 12 luglio 2011, n. 106 - Credito di imposta per le imprese che finanziano progetti di ricerca in Università o enti pubblici di ricerca*».

2007 per il triennio 2007-2009) e dalle successive, in quanto per espressa volontà del legislatore era applicabile solo agli investimenti relativi a R&S commissionata (attività *extra-muros*) e non anche a quelli interni (attività *intra-muros*).

Tale disciplina, tuttavia, non riscosse un enorme successo anche perché il provvedimento attuativo venne pubblicato solo a settembre 2011 e, quindi, quasi al termine del primo periodo di imposta agevolabile<sup>[14]</sup>.

Al fine di completare l'evoluzione della normativa italiana che ha portato all'attuale credito di imposta R&S e innovazione si riportano altresì due ulteriori normative che sono state successivamente abrogate dall'art. 1, comma 35, della Legge n. 190 del 2014<sup>[15]</sup>, ossia (i) l'agevolazione di cui all'art. 24 del DL n. 83 del 2012<sup>[16]</sup> e (ii) l'agevolazione di cui all'art. 1 della Legge 24 dicembre 2012, n. 228<sup>[17]</sup>.

In particolare, l'agevolazione ex art. 24 del DL n. 83/2012 prevedeva a partire dal 2012, per tutte le imprese, indipendentemente dalla forma giuridica, dalle dimensioni aziendali, dal settore economico, nonché dal regime contabile adottato, un contributo sotto forma di credito d'imposta pari al 35% del costo aziendale sostenuto per le assunzioni a tempo indeterminato di lavoratori altamente qualificati con un limite massimo di beneficio pari a 200 mila euro annui per ciascuna impresa<sup>[18]</sup>.

L'obiettivo della normativa, che nell'intento originario del legislatore avrebbe dovuto essere a carattere "*sistemico e permanente*", era incentivare l'occupazione stabile di personale altamente qualificato, così da favorire indirettamente anche l'innovazione

<sup>[14]</sup> Cfr. Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 2011/130237 del 9 settembre 2011, emanato ai sensi del comma 4 dell'articolo 1 del citato decreto-legge n. 70 del 2011, con cui sono state adottate le disposizioni applicative della misura agevolativa. Cfr. sul punto, Confindustria, *Il credito di imposta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo*, op. cit.

<sup>[15]</sup> In particolare, il comma 13 dell'art. 3 del DL n. 145, così come riformulato dall'art. 1, comma 35, della legge n. 190 del 2014, ha stabilito che «*le agevolazioni di cui all'articolo 24 del decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla Legge 7 agosto 2012, n. 134, e quelle previste dall'articolo 1, commi da 95 a 97, della Legge 24 dicembre 2012, n. 228, cessano alla data del 31 dicembre 2014*».

<sup>[16]</sup> Cfr. art. 24 rubricato «*Contributo tramite credito di imposta per le nuove assunzioni di profili altamente qualificati*» del DL 22 giugno 2012, n. 83 recante «*Misure urgenti per la crescita del Paese*», convertito con modificazioni dalla L. 7 agosto 2012, n. 134. Si veda, a commento, Fondazione Nazionale dei Commercialisti, *Il Credito di imposta per l'assunzione di personale altamente qualificato*, Documento del 31 marzo 2015.

<sup>[17]</sup> Cfr. art. 1, commi da 95 a 97, della Legge 24 dicembre 2012, n. 228, recante «*Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2013)*».

<sup>[18]</sup> La normativa, al comma 1 dell'art. 24, faceva riferimento alle seguenti categorie: (a) personale in possesso di un dottorato di ricerca universitario conseguito presso un'Università italiana o estera se riconosciuto equipollente in base alla legislazione vigente in materia; (b) personale in possesso di laurea magistrale in discipline di ambito tecnico o scientifico, di cui all'Allegato 2 dello stesso decreto, impiegato in attività di Ricerca e Sviluppo.

degli investimenti in R&S<sup>[19]</sup>.

Tale credito di imposta ha trovato successivamente attuazione con il decreto ministeriale del 23 ottobre 2013 ed è divenuto operativo con l'emanazione del decreto del Direttore Generale per gli incentivi alle imprese del 28 luglio 2014 e del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 2015/21900 del 16 febbraio 2015.

La seconda disciplina agevolativa abrogata dalla Legge n.190 del 2014 è quella contenuta nell'art. 1 della Legge 228/2012 la quale prevedeva che, a decorrere dell'anno 2013, sarebbe stato istituito un fondo riservato alle piccole/medie imprese e alle reti di impresa che avrebbero affidato attività di R&S a università, enti pubblici di ricerca o organismi di ricerca, ovvero che avrebbero realizzato direttamente investimenti in R&S. Tale agevolazione non ha, tuttavia, mai trovato concreta applicazione in quanto non vi fu alcuno sviluppo normativo.

Ciò premesso si evidenzia che le finalità di tali due agevolazioni sono state comunque ricomprese all'interno del nuovo contesto normativo introdotto dall'art. 1, comma 35, della legge n. 190 del 2014 che, riformulando l'art. 3 del DL 145/2013, ha definito il modello di credito di imposta vigente dal 2015 al 2019 che verrà trattato nel seguente paragrafo.

### 1.3 **NORMATIVA PREVIGENTE PER I PERIODI DI IMPOSTA 2015-2019 (CREDITO D'IMPOSTA R&S EX ART. 3 DEL DL 145/2013)**

La versione originaria dell'art. 3 del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145 (convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2014, n. 9, noto come "Decreto Destinazione Italia») prevedeva un credito di imposta pari al 50% degli incrementi annuali di spesa in attività di R&S, fino ad un importo massimo annuale di 2,5 milioni di euro per ciascuna impresa, sempre che fossero state sostenute almeno 50 mila euro di spesa in ciascun periodo di imposta<sup>[20]</sup>.

Il periodo di fruibilità del beneficio avrebbe dovuto decorrere dal periodo di imposta

<sup>[19]</sup> Cfr. Relazione illustrativa al DL 83/2012 "Decreto Crescita". Cfr. al riguardo, Confindustria, *Il credito di imposta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo*, op. cit.

<sup>[20]</sup> Cfr. a commento, ASSONIME, «Credito di imposta per le attività di ricerca e sviluppo», Circolare n. 11 del 7 aprile 2016, pag. 4 e ss; ALBERTI P. «Il credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo (DL 145/2013)» in AA.VV. «Agevolazioni fiscali alle imprese», Quaderni Eutekne, 2014, p. 109 e ss.

2014 fino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2016. Avrebbe, quindi, coperto il triennio 2014-2016.

Sotto il profilo soggettivo l'agevolazione era riconosciuta a tutte le imprese, ma con un importante limite dimensionale. Infatti, potevano accedere all'agevolazione solo le imprese con fatturato annuo inferiore ai 500 milioni di euro. Sotto un profilo procedurale, per poter fruire dell'agevolazione, era necessario presentare un'apposita istanza telematica secondo determinate modalità operative che avrebbero dovuto essere definite dal Ministero dello sviluppo economico.

Tale agevolazione non è mai divenuta operativa in quanto alcuni elementi di possibile selettività (come il requisito soggettivo di fatturato annuale inferiore ai 500 milioni di euro, che avrebbe potuto portare a tematiche in materia di Aiuti di Stato<sup>[21]</sup>) e le complessa copertura finanziaria (che impegnava fondi comunitari)<sup>[22]</sup> hanno indotto il Legislatore a rivedere e modificare l'intera agevolazione con l'articolo 1, comma 35, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di Stabilità 2015) il quale ha integralmente sostituito l'articolo 3 del citato DL145/2013<sup>[23]</sup>.

L'agevolazione riformulata ha di fatto superato le precedenti criticità sotto tutti i punti di vista. Sotto il profilo delle coperture, l'agevolazione non si avvaleva dei fondi strutturali comunitari, ma, tra l'altro, delle risorse liberatesi per effetto della cessazione del credito di imposta per le nuove assunzioni di profili "*altamente qualificati*" di cui all'articolo 24 del decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83, e del credito di imposta per ricerca e sviluppo di cui all'articolo 1, commi da 95 a 97, della legge 24 dicembre 2012, n. 228 (si veda il paragrafo 1.2). Di conseguenza, non soggiacendo più alla limitazione delle risorse europee, la nuova disciplina si caratterizzava per una più rapida possibilità di fruizione, non essendo più necessaria la presentazione dell'istanza telematica. Infine, come si vedrà meglio nel prosieguo, sotto un profilo soggettivo non è stata inserita al-

<sup>[21]</sup> Cfr. ASSONIME, *Credito di imposta per le attività di ricerca e sviluppo*, op. citata, nota 3.

<sup>[22]</sup> In particolare, l'agevolazione poteva trovare applicazione nel limite complessivo di 600 milioni di euro per il triennio 2014-2016, a valere sulla proposta nazionale relativa alla programmazione 2014-2020 dei fondi strutturali comunitari.

<sup>[23]</sup> Cfr. articolo 1, comma 35, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 rubricata «*Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge di stabilità 2015)*» che ha completamente riscritto l'art. 3 del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145 rubricato «*Credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo*».

cuna limitazione in termini di fatturato.

Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze (di concerto con il Ministro dello sviluppo economico) del 27 maggio 2015, sono state adottate le disposizioni applicative necessarie al pieno funzionamento dell'incentivo, nonché le modalità di verifica e controllo dell'effettività delle spese sostenute, le cause di decadenza e revoca del beneficio e le modalità di restituzione in caso di fruizione indebita (nel prosieguo, anche decreto attuativo)<sup>[24]</sup>.

Nel prosieguo si farà pertanto riferimento all'art. 3 del DL 145/2013 esclusivamente con riferimento alla versione novellata dalla legge di stabilità 2015.

### **SOGGETTI BENEFICIARI**

Sotto il profilo soggettivo, il credito di imposta è riservato alle imprese che – indipendentemente dalla natura giuridica, dal settore economico in cui operano, dal regime contabile adottato, nonché dalle dimensioni aziendali – effettuano investimenti per attività di ricerca e sviluppo. A tal fine, rientrano nel perimetro dell'agevolazione sia le imprese residenti nel territorio dello Stato che le stabili organizzazioni di imprese non residenti<sup>[25]</sup>.

Come chiarito dalla Circolare ministeriale del 16 marzo 2016, n. 5/E, in assenza di un'espressa esclusione normativa, si ritiene che possano beneficiare dell'agevolazione anche gli enti non commerciali, con riferimento all'attività commerciale eventualmente esercitata, nonché le imprese agricole che determinano il reddito agrario. Peraltro, chiarisce la medesima circolare, nel novero delle imprese beneficiarie sono ricompresi i consorzi e le reti di imprese, mentre sono esclusi i soggetti sottoposti a procedure concorsuali non finalizzate alla continuazione dell'esercizio dell'attività economica (così come avviene tipicamente nel caso di fallimento e di liquidazione coatta).

Caso di estremo interesse sotto il profilo soggettivo è sicuramente quello delle attività di R&S svolte in forza di un contratto di commissione.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate, sin dalla citata Circolare n. 5/2016, ha sempre chiarito che nel caso di ricerca commissionata ad altro soggetto, oppure in relazione a costi

<sup>[24]</sup> Cfr. Decreto interministeriale del 27 maggio 2015 recante «Attuazione del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo» pubblicato in GU n. 174 del 29 luglio 2015.

<sup>[25]</sup> Cfr. anche art. 3 del DM 27 maggio 2015.

di R&S fatturati o “*ribaltati*” ad altre imprese, sono solo queste ultime ad avere diritto al credito di imposta in commento. In altri termini, in un contratto di ricerca, è solo il «committente» (in qualità di investitore e soggetto che sostiene il rischio economico/finanziario dell’investimento) che potrà beneficiare dell’agevolazione e non il soggetto commissionario.

Come chiarito sempre dalla citata Circolare, la misura agevolativa in esame, infatti, è rivolta ai soggetti che svolgono attività di ricerca eleggibile sostenendo i relativi costi e che si avvalgono degli eventuali risultati, assumendosi il rischio per l’attività svolta. Di conseguenza, è da escludere che il credito spetti alle imprese che svolgono attività di ricerca su commissione di terzi, atteso che in tal caso l’impresa commissionaria in realtà non sostiene i relativi costi, in quanto li riaddebita, in base ai corrispettivi contrattualmente previsti, al committente che ne sostiene l’onere.

Quanto sopra, peraltro, trova piena conferma nella relazione illustrativa del Decreto attuativo, la quale precisa che nel novero dei beneficiari non possono ritenersi inclusi i soggetti che effettuano attività di ricerca e sviluppo su commissione di terzi, ciò in quanto l’agevolazione è riconosciuta solo alle imprese che investono risorse in attività di ricerca e sviluppo, sia svolgendola direttamente sia commissionandola a terzi sulla base di appositi contratti.

Fattispecie ancor più interessante e che ha visto un cambiamento normativo nel corso dell’agevolazione è il caso di un soggetto commissionario italiano (che quindi svolge attività di R&S) che tuttavia riaddebita i costi sostenuti ad un soggetto non residente (società committente).

Nella versione della normativa vigente nei primi 2 anni di agevolazione (2015 e 2016) tali costi non erano agevolabili né per la commissionaria italiana (in quanto tali costi venivano riaddebitati) né al committente estero (per mancanza del requisito territoriale). Come precisato, infatti, nella Circolare n. 5/E del 2016 (paragrafo 2.2.3), riprendendo altresì la relazione illustrativa al decreto attuativo, nella fattispecie in esame non avrebbe potuto beneficiare del credito di imposta né il soggetto committente estero, per mancanza del presupposto di territorialità, né l’impresa commissionaria residente, per mancanza del presupposto di effettivo sostenimento dei costi, trattandosi di costi ri-

addebitati (in base ai corrispettivi contrattualmente previsti) al committente e, quindi, non costituenti per l'impresa commissionaria residente investimenti in senso proprio. Tale impostazione, che penalizzava fortemente le imprese multinazionali, è stata completamente ribaltata grazie all'art 1 comma 15 della legge 232/2016 (di bilancio 2017) il quale, introducendo il comma 1-bis all'art. 3 del DL 145/2013, ha ampliato l'ambito soggettivo di applicazione della disciplina, mediante l'inclusione nelle fattispecie agevolate anche della ricerca svolta da imprese che operano sul territorio nazionale in base a contratti di committenza con imprese estere<sup>[26]</sup>.

In merito alla qualifica del soggetto non residente, il citato comma 1-bis prevede che il soggetto committente debba necessariamente essere residente o localizzato in Stati membri dell'UE, in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo (SEE) ovvero in Paesi e territori "collaborativi".

Tale modifica, come espressamente stabilito dal comma 16 della legge di bilancio 2017, avendo carattere innovativo, si è applicata a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016 e, quindi, nella generalità dei casi, a decorrere dal 2017.

Quanto sopra è stato altresì oggetto di una norma di interpretazione autentica ad opera dell'art. 1, comma 72 della Legge 145/2018<sup>[27]</sup> la quale ha chiarito che la disciplina sopra citata si interpreta nel senso che ai fini dell'agevolazione assumono rilevanza esclusivamente le spese relative alle attività di ricerca e sviluppo svolte direttamente e in laboratori o strutture situati nel territorio dello Stato italiano<sup>[28]</sup>.

<sup>[26]</sup> Cfr. Circolare AdE del 27 aprile 2017, n. 13/E rubricata «Credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo - Novità introdotte dalla Legge di bilancio 2017 ed ulteriori chiarimenti».

<sup>[27]</sup> Cfr. Legge 30 dicembre 2018, n. 145 recante «Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2019 e bilancio pluriennale per il triennio 2019-2021».

<sup>[28]</sup> Al riguardo, si veda risposta ad interpello AdE del 26 marzo 2019, n. 83. Tale interpretazione autentica è spesso stata ritenuta non chiara ed ha suscitato un vivace dibattito dottrinale: cfr., ex pluribus, REICH E., VERNASSA F. "Incentivi ricerca e sviluppo al nodo delle commesse estere"; Il Sole 24 Ore, 6 marzo 2019, p. 21 e "L'attività di ricerca all'estero effettiva merita il bonus"; Il Sole 24 Ore, 30 marzo 2019, p. 19; GAVELLI G., "R&S, escluso dalla media l'acquisto infragruppo di beni"; Il Sole 24 Ore, 20 febbraio 2019, p. 26.

### AMBITO OGGETTIVO

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate con Circ. 5/2016, l'elencazione delle attività ammissibili ricalca sostanzialmente le «Definizioni» recate dal paragrafo 1.3, punto 15, della vigente «Disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione» di cui alla Comunicazione della Commissione (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014 (pubblicata nella GUUE C/198 del 27 giugno 2014) relative, rispettivamente, alla «ricerca fondamentale» (lettera m), alla «ricerca industriale» (lettera q) e allo «sviluppo sperimentale» (lettera j).

In particolare, come previsto dalla lettera a) del comma 4 dell'articolo 3 DL 145/2013, sono classificabili nella «ricerca fondamentale» i 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.

Secondo la lettera b) del comma 4 del medesimo articolo 3, sono classificabili nella «ricerca industriale» le attività di:

- 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;
- creazione di componenti di sistemi complessi necessaria per la ricerca industriale, in particolare per la validazione di tecnologie generiche, ad esclusione dei prototipi di cui alla definizione successiva (in quanto rientranti nello sviluppo sperimentale).

Infine, in base alle lettere c) e d) del comma 4 dell'articolo 3, 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; 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; la corrispondente disposizione del decreto attuativo del 27 maggio 2015 ha ricompreso, tra le attività ammissibili nell'ambito dello sviluppo sperimentale, anche gli "studi di fattibilità";
- realizzazione di prototipi utilizzabili per scopi commerciali e di progetti pilota destinati a esperimenti tecnologici e/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;
  - 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.

Non sono considerate attività di ricerca e sviluppo, ai sensi del comma 5 dell'articolo 3 e del comma 2 dell'articolo 2 del decreto attuativo, 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.

Al riguardo si evidenzia che a partire dal 2018, il Ministero dello Sviluppo economico è intervenuto in diverse occasioni per chiarire attraverso proprie circolari (o pareri riportati dall'Agenzia delle Entrate) che le definizioni sopra riportate, mutuata dalle definizioni comunitarie citate, devono intendersi assimilabili nella sostanza a quelle previste dalla prassi internazionale previste dal *Manuale di Frascati*<sup>[29]</sup> (si veda capitolo 2 del presente Quaderno).

#### TIPOLOGIE DI INVESTIMENTI AMMISSIBILI

Nella versione originaria della normativa (applicabile ai periodi di imposta 2015 e 2016) erano previste 4 categorie di spese in R&S agevolabili:

- a. personale altamente qualificato impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo, in possesso di un titolo di dottore di ricerca, ovvero iscritto ad un ciclo di dottorato presso una università italiana o estera, ovvero in possesso di laurea magistrale in discipline di ambito tecnico o scientifico secondo determinati

<sup>[29]</sup> Cfr., *ex pluribus*, Circolare Mise del 9 febbraio 2018 n. 59990; documento Mise del 9 maggio 2018; Ris. AdE del 22 giugno 2018, n. 46; Ris. Ade del 2 aprile 2019, n. 40.

- criteri previsti dalla norma;
- b. quote di ammortamento delle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio, nei limiti dell'importo risultante dall'applicazione dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988, in relazione alla misura e al periodo di utilizzo per l'attività di ricerca e sviluppo e, comunque, con un costo unitario non inferiore a euro 2.000 al netto dell'IVA;
  - c. spese relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese, comprese le start-up innovative di cui all'articolo 25 del decreto-legge 18 ottobre 2012, n. 179 (c.d. spese «*extra-muros*»)<sup>[30]</sup>;
  - d. competenze tecniche (che includevano anche il «*personale non altamente qualificato*») e privative industriali relative a un'invenzione industriale o biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale, anche acquisite da fonti esterne.

Successivamente, l'art. 1, comma 15 e 16 della legge 232/2016 (legge di bilancio 2017) ha apportato diverse modifiche alla disciplina in commento, prevedendo altresì l'eliminazione della distinzione tra «*personale altamente qualificato*» e «*personale non altamente qualificato*» (modifica applicabile per i periodi di imposta 2017 e 2018).

Infine, con l'art. 1, commi 70 e 71 della Legge 145/2018<sup>[31]</sup> è intervenuto nuovamente il legislatore sotto un duplice profilo:

- con riferimento alle spese per il personale, ha introdotto una nuova distinzione: (i) personale dipendente titolare di un rapporto di lavoro subordinato, anche a tempo determinato, e (ii) personale titolare di un rapporto di lavoro autonomo o comunque diverso dal lavoro subordinato;
- ha inoltre introdotto una nuova categoria di spesa agevolabile, ossia i materiali

<sup>[30]</sup> Al riguardo, si evidenzia che la normativa esclude dalle spese extra-muros quelle sostenute nei confronti di altre società del gruppo. Secondo quanto chiarito dalla relazione illustrativa al decreto attuativo del 27 maggio 2015 tale esclusione è dovuta al fatto che tali spese sono «*maggiormente inquadrabili nell'ambito della ricerca intramuros*».

<sup>[31]</sup> Cfr. legge 30 dicembre 2018, n. 145 rubricata «*Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2019 e bilancio pluriennale per il triennio 2019-2021*».

e forniture anche per la realizzazione dei prototipi<sup>[32]</sup>.

Tali ultime modifiche hanno trovato applicazione per il solo periodo di imposta 2019. Infine, si evidenzia che, ai sensi dell'art. 8 del DL 12 luglio 2018 n. 87 (c.d. Decreto Dignità)<sup>[33]</sup>, è stata prevista l'esclusione da agevolazione dei costi sostenuti per l'acquisto, anche in licenza d'uso, dei beni immateriali di cui all'art. 3, comma 6, lett. d del DL 145/2013, derivanti da operazioni intercorse con imprese appartenenti al medesimo gruppo (ossia, competenze tecniche e private industriali).

#### DETERMINAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE

Il comma 1 dell'articolo 3 del DL 145/2013 attribuisce un credito di imposta per gli investimenti in R&S in «*eccedenza rispetto alla media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015*».

In altri termini, viene applicato un credito di imposta sugli investimenti R&S incrementali (c.d. approccio incrementale) rispetto alla media degli investimenti R&S effettuati nel triennio 2012-2014 (media fissa e non mobile).

Le aliquote di agevolazione e gli importi massimi di agevolazione sono variati nel tempo a seconda del periodo di imposta di agevolazione e della categoria di costo. In particolare:

- per i periodi di imposta 2015 e 2016: credito di imposta pari al 25%, con aumento al 50% per il personale altamente qualificato e la R&S commissionata (ricerca "extra-muros"), con un tetto massimo annuale pari a 5 milioni di euro per beneficiario;
- per i periodi di imposta 2017 e 2018, a seguito delle modifiche introdotte dalla legge 232/2016 (legge di bilancio 2017): credito di imposta pari al 50% su tutte le categorie di spesa, con tetto massimo annuale pari a 20 milioni di euro per beneficiario;

<sup>[32]</sup> Cfr. lett. d-bis del comma 6 dell'art. 3 del DL 145/2013 introdotta dalla legge 145/2018, il quale prevede l'inclusione tra le spese agevolabili anche di materiali, forniture e altri prodotti analoghi direttamente impiegati nelle attività di R&S anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota relativi alle fasi della ricerca industriale e dello sviluppo sperimentale. Come è dato leggere nella Relazione illustrativa al Ddl bilancio 2019, in tal modo si è dato seguito alle esigenze delle imprese per le quali lo svolgimento di attività di R&S non può prescindere dall'acquisizione di materiali e altri beni destinati alla realizzazione di prototipi, impianti pilota o esperimenti di laboratorio.

<sup>[33]</sup> Cfr. Decreto legge 12 luglio 2018 n.87, rubricato "Disposizioni urgenti per la dignità dei lavoratori e delle imprese".

- per il periodo di imposta 2019, a seguito delle modifiche introdotte legge 145/2018 (legge di bilancio 2019), credito di imposta pari al 25%, con aumento al 50% per le spese relative al personale dipendente e per i contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca, organismi equiparati e con start up / PMI innovative, con tetto massimo annuale pari a 10 milioni di euro per beneficiario.

Per tutti i periodi di imposta era inoltre prevista una soglia minima di investimento in R&S pari ad almeno 30.000 euro<sup>[34]</sup>.

Per quanto riguarda la fruizione, in tutte le annualità (2015-2019) il credito di imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione, mediante modello F24, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in cui le spese sono state sostenute<sup>[35]</sup> e, per i periodi di imposta 2018 e 2019, subordinatamente all'avvenuto adempimento degli obblighi di certificazione contabile (di cui si parlerà nel prosieguo). A tali compensazioni non si applicano i limiti di cui all'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (250 mila euro) e di cui all'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, e successive modificazioni (700 mila euro e 2 milioni di euro a partire dal 2022<sup>[36]</sup>).

### DOCUMENTAZIONE

Fino al 2017 l'obbligo di certificazione contabile delle spese di R&S era previsto solo per le imprese non obbligate alla revisione legale dei conti e la stessa doveva essere rilasciata da (i) un revisore legale dei conti o (ii) da una società di revisione legale dei conti, entrambi iscritti nella sezione A del registro di cui all'art. 8 del Dlgs. 39/2010.

<sup>[34]</sup> L'art. 5, comma 1, del decreto attuativo 27 maggio 2015 ha precisato che «la spesa complessiva per investimenti in attività di ricerca e sviluppo effettuata in ciascun periodo d'imposta in relazione al quale si intende fruire dell'agevolazione ammonti almeno ad euro 30.000», chiarendo di fatto che il valore "minimo" è riferito alla spesa complessiva annuale e non incrementale.

<sup>[35]</sup> A tal fine, rilevano i costi sostenuti nel periodo agevolato in base al principio di competenza ai sensi dell'art. 109, comma 1 e 2 del TUIR. Cfr. al riguardo Circ. AdE n. 5/2016.

<sup>[36]</sup> Cfr. articolo 1, comma 72, L. 234/2021 - Legge di bilancio 2022.

I costi sostenuti per tale certificazione, entro il limite massimo di 5.000 euro, potevano essere ricompresi tra le spese agevolabili con il credito di imposta.

A partire dal periodo di imposta 2018, tale obbligo è stato altresì esteso a tutte le imprese, comprese quelle revisionate. In particolare, il comma 70 dell'art. 1 della legge 145/2018 (legge di bilancio 2019), introducendo il comma 11 all'art. 3 DL 145/2013, ha previsto che ai fini del riconoscimento del credito d'imposta, l'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dall'impresa devono risultare da apposita certificazione rilasciata dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti<sup>[37]</sup>.

A supporto delle spese eleggibili, il comma 5 dell'art. 7 del decreto attuativo 27 maggio 2015, alle lettere da a) a c), indica, in via orientativa e non esaustiva, la documentazione a supporto da conservare in relazione alle diverse tipologie di costi eleggibili. In particolare:

- spese relative al personale: sono richiesti i fogli di presenza nominativi, riportanti per ciascun giorno le ore impiegate nell'attività di ricerca e sviluppo, firmati dal legale rappresentante dell'impresa beneficiaria o dal responsabile dell'attività di ricerca e sviluppo;
- spese per strumenti e attrezzature di laboratorio: è necessaria la dichiarazione del legale rappresentante dell'impresa ovvero del responsabile dell'attività di ricerca e sviluppo relativa alla misura e al periodo in cui "*strumenti e attrezzature*" sono stati utilizzati per la suddetta attività, al fine di attestare correttamente le modalità attraverso le quali tali beni sono stati imputati al progetto di ricerca;
- a supporto dei costi relativi alla c.d. ricerca "*extra-muros*": sono necessari i contratti stipulati con università, enti di ricerca o organismi equiparati e gli altri soggetti (comprese le start-up innovative), nonché una relazione sottoscritta dai soggetti commissionari concernente le attività svolte nel periodo di imposta cui il costo sostenuto si riferisce.

<sup>[37]</sup> Cfr. Circolare Mise 15 febbraio 2019, n. 38584 e Circolare AdE 10 aprile 2019, n. 8 (par. 3.1).

A partire dal periodo di imposta 2018, il comma 70 dell'art. 1 della Legge 145/2018 (legge di bilancio 2019), introducendo il comma 11-bis all'art. 3 DL 145/2013, ha previsto che ai fini dei successivi controlli, le imprese beneficiarie del credito d'imposta sono tenute a redigere e conservare una relazione tecnica che illustri le finalità, i contenuti e i risultati delle attività di ricerca e sviluppo svolte in ciascun periodo d'imposta in relazione ai progetti o ai sottoprogetti in corso di realizzazione. Tale relazione, nel caso di attività di ricerca e sviluppo organizzate e svolte internamente all'impresa, deve essere predisposta a cura del responsabile aziendale delle attività di ricerca e sviluppo o del responsabile del singolo progetto o sotto-progetto e deve essere controfirmata dal rappresentante legale dell'impresa<sup>[38]</sup>. Nel caso in cui le attività di ricerca siano commissionate a soggetti terzi, la relazione deve essere redatta e rilasciata all'impresa dal soggetto commissionario che esegue le attività di ricerca e sviluppo<sup>[39]</sup>.

#### **1.4 LA NORMATIVA ATTUALMENTE VIGENTE (CREDITO DI IMPOSTA R&S E INNOVAZIONE EX L. 160/2019 E SS.)**

Con Legge 7 dicembre 2019 n. 160 (legge di bilancio 2020)<sup>[40]</sup> è stata introdotta l'attuale disciplina del credito di imposta R&S e Innovazione che ha sostituito, a partire dal periodo di imposta 2020, la norma contenuta nell'art. 3 del DL 145/2013. Tale credito di imposta è previsto per gli investimenti in ricerca e sviluppo, transizione ecologica, innovazione tecnologica 4.0 e in altre attività innovative.

<sup>[38]</sup> Dichiarazione che deve essere rilasciata ai sensi del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, di cui al DPR 28 dicembre 2000, n. 445.

<sup>[39]</sup> Cfr. Circ. AdE del 10 aprile 2019, n. 8/E, par. 3.1 il quale precisa che «dalla relazione tecnica devono risultare, a titolo esemplificativo, la descrizione del progetto o del sotto-progetto intrapreso, l'individuazione delle incertezze scientifiche o tecnologiche non superabili in base alle conoscenze e alla capacità che formano lo stato dell'arte del settore e per il cui superamento si è reso appunto necessario lo svolgimento dei lavori di ricerca e sviluppo, gli elementi rilevanti per la valutazione della "novità" dei nuovi prodotti o dei nuovi processi o, nel caso di attività relative a prodotti e processi esistenti, gli elementi utili per la valutazione del grado di significatività dei miglioramenti ad essi apportati ai fini della distinzione rispetto alle modifiche di routine o di normale sviluppo prodotto e ai fini della distinzione dei lavori di ricerca e sviluppo dalle ordinarie attività dell'impresa, quali, ad esempio, la progettazione industriale o la produzione personalizzata di beni o servizi su commessa, escluse in via di massima dalle attività ammissibili; a meno che per la loro realizzazione non si rendano necessarie attività di ricerca e sviluppo, nel qual caso, comunque, sarebbero pur sempre le sole attività ammissibili ai fini della disciplina agevolativa».

<sup>[40]</sup> Cfr. art. 1, commi 198 - 2020, Legge 7 dicembre 2019 n. 160 rubricata "Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2020 e bilancio pluriennale per il triennio 2020-2022".

La normativa è stata successivamente prorogata e modificata dalla Legge 178/2020<sup>[41]</sup> e dalla legge 234/2021<sup>[42]</sup>. Con il Decreto Ministeriale 26 maggio 2020, invece, sono state definite, sotto un profilo tecnico/scientifico, le attività di ricerca e sviluppo e innovazione eleggibili.

Tale nuovo credito di imposta si inquadra all'interno della revisione complessiva delle misure fiscali di sostegno del "Piano 4.0" preannunciato dal Governo a novembre 2019, alla luce del monitoraggio effettuato sull'efficacia delle misure fiscali previgenti e della necessità di supportare la trasformazione tecnologica del tessuto produttivo italiano anche in chiave di sostenibilità ambientale<sup>[43]</sup>.

Tale nuova disciplina si differenzia dalla previgente principalmente sotto due aspetti:

- è previsto un meccanismo «volumetrico» e, di conseguenza il credito di imposta si applica a tutte le spese sostenute nel periodo di imposta e non sul solo valore incrementale;
- il perimetro delle attività agevolabili ricomprende non solo le attività di R&S, ma anche le attività di innovazione tecnologica, design e ideazione estetica (seppur con aliquote e/o massimali minori).

### **SOGGETTI BENEFICIARI**

Possono accedere al credito d'imposta tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato, incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico di appartenenza, dalla dimensione e dal regime fiscale di determinazione del reddito dell'impresa<sup>[44]</sup>, che effettuano investimenti in una delle attività ammissibili.

Sono espressamente escluse dall'agevolazione le imprese in stato di liquidazione vo-

<sup>[41]</sup> Cfr. art. 1, comma 1064 della Legge 30 dicembre 2020, n. 178, rubricata "Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2021 e bilancio pluriennale per il triennio 2021-2023".

<sup>[42]</sup> Cfr. legge art. 1 comma 45 della legge dicembre 2021, n. 234, rubricata "Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2022 e bilancio pluriennale per il triennio 2022-2024".

<sup>[43]</sup> Rientrano in tale riforma anche il nuovo credito d'imposta per investimenti in beni strumentali, introdotto dalla stessa Legge di bilancio 2020, in luogo dell'iper e del super ammortamento, nonché la disciplina sulla proroga del credito d'imposta formazione 4.0. Cfr. Senato, Schede di lettura, Legge di bilancio 2020, 17 novembre 2021, pag. 59.

<sup>[44]</sup> Rientrano, pertanto, nell'agevolazione anche i soggetti in regime forfettario e le imprese agricole che determinano il reddito ai sensi dell'art. 32 del TUIR).

lontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale, nonché altre procedure concorsuali<sup>[45]</sup>.

Sono, inoltre, escluse le imprese destinatarie di sanzioni interdittive ai sensi della normativa 231<sup>[46]</sup>. Per le imprese ammesse al credito d'imposta, la fruizione del beneficio spettante è comunque subordinata alla condizione del rispetto delle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro applicabili in ciascun settore e al corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori<sup>[47]</sup>.

Per quanto riguarda l'ambito soggettivo, per quanto compatibile con la presente normativa, si ritengono applicabili i medesimi chiarimenti emanati con riferimento alla previgente normativa contenuta all'art. 3 del DL 145/2013.

Dalla lettura della norma non emerge, invece, nessun riferimento alla possibilità di agevolare anche attività svolte da un soggetto italiano (commissionario) in forza di un contratto di ricerca/innovazione stipulato con un committente estero. Appare pertanto evidente che tali attività, a differenza della previgente normativa, non siano agevolabili<sup>[48]</sup>.

### AMBITO OGGETTIVO

Il credito di imposta, a differenza del passato, si applica non solo alle attività di R&S,

<sup>[45]</sup> Il comma 199 dell'art. 1 della legge 160/2019 esclude espressamente le imprese soggette procedure concorsuali previste dal regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, dal codice di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14, o da altre leggi speciali o che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni.

<sup>[46]</sup> Cfr. art. 9 "Sanzioni Amministrative" del D.lgs 8 giugno 2001, n. 231 rubricato «Disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica, a norma dell'articolo 11 della legge 29 settembre 2000, n. 300». In particolare il comma 2 dell'art. 9 individua le seguenti sanzioni interdittive: a) l'interdizione dall'esercizio dell'attività; b) la sospensione o la revoca delle autorizzazioni, licenze o concessioni funzionali alla commissione dell'illecito; c) il divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio; d) l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi; e) il divieto di pubblicizzare beni o servizi.

<sup>[47]</sup> Comma così modificato dall'art. 1, comma 1064, lett. b), L. 30 dicembre 2020, n. 178, a decorrere dal 1 gennaio 2021.

<sup>[48]</sup> Conforme anche la risposta Ade ad interpellato del 17 marzo 2021, n. 187. In particolare, l'AdE ha avuto modo di confermare che «nel corpo della nuova disciplina, per volontà del legislatore, non è stata prevista alcuna disposizione che, analogamente a quanto fatto dal citato comma 1-bis, regoli, ai fini del credito di imposta, le attività di ricerca svolte dal commissionario residente per conto di committenti non residenti. In tal senso, la relazione tecnica alla legge di Bilancio 2020 prevede che "a legislazione vigente, il credito d'imposta R&S (che viene abrogato dalla proposta normativa) assicura ai contribuenti la possibilità di fruire dell'agevolazione per le spese in R&S commissionate dall'estero (...) La nuova formulazione del credito di imposta esclude invece tali spese». «Pertanto, alla luce di tutto quanto sopra, si ritiene di non poter condividere la soluzione interpretativa proposta dall'istante, in quanto, a partire dal 1 gennaio 2020, devono considerarsi escluse dall'ambito di applicazione della misura le spese sostenute per attività di ricerca svolte da commissionari residenti in Italia, sulla base di contratti con soggetti esteri».

ma anche a quelle di Innovazione tecnologica, design e ideazione estetica.

In primo luogo, la nozione di R&S, rispetto al passato, viene meglio definita ed inquadrata nell'ambito della prassi internazionale di riferimento.

In particolare, sono considerate attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta le attività di ricerca fondamentale, di ricerca industriale e sviluppo sperimentale in campo scientifico o tecnologico, come definite dalla normativa comunitaria concernente disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione<sup>[49]</sup>.

Al riguardo, si evidenzia che la stessa norma primaria (art. 1, comma 200, Legge 160/2019), dava delega al Ministro dello sviluppo economico, di emanare un decreto in cui fossero dettati i criteri per la corretta applicazione di tali definizioni, tenendo conto dei principi generali e dei criteri contenuti nel *Manuale di Frascati* dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE).

Tali criteri sono stati successivamente definiti con Decreto Ministeriale 26 maggio 2020<sup>[50]</sup> il quale, in tema di R&S, ha riportato puntualmente i principi derivanti dalla normativa e soprattutto dal *Manuale di Frascati*.

Sono, invece, considerate attività di innovazione tecnologica ammissibili al credito d'imposta le attività finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati. Come chiarito dal comma 201 dell'art. 1 della l. 160/2019, per prodotto o processo di produzione nuovo o sostanzialmente migliorato si intende un bene materiale o immateriale o un servizio o un processo che si differenzia, rispetto a quelli già realizzati o applicati dall'impresa, sul piano delle caratteristiche tecnologiche o delle prestazioni o dell'ecocompatibilità o dell'ergonomia o per altri elementi sostanziali rilevanti nei diversi settori produttivi.

Non sono considerate attività di innovazione tecnologica ammissibili al credito d'imposta le attività di routine per il miglioramento della qualità dei prodotti e in generale le attività volte a differenziare i prodotti dell'impresa da quelli simili, presenti sullo stesso mercato concorrenziale, per elementi estetici o secondari, le attività per

<sup>[49]</sup> Cfr. lettere m), q) e j) del punto 15 del paragrafo 1.3 della comunicazione della Commissione (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014.

<sup>[50]</sup> Cfr. Decreto MISE del 26 maggio 2020 rubricato "Disposizioni applicative per nuovo credito d'imposta, per attività di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica e di design".

l'adeguamento di un prodotto esistente alle specifiche richieste di un cliente nonché le attività per il controllo di qualità e la standardizzazione dei prodotti.

Il Decreto Ministeriale 26 maggio 2020 ha successivamente definito più nel dettaglio la nozione di innovazione tecnologica, tenendo conto dei principi generali e dei criteri contenuti nel *Manuale di Oslo* dell'OCSE.

Infine, sono considerate attività innovative ammissibili al credito d'imposta le attività di design e ideazione estetica svolte dalle imprese operanti nei settori tessile e della moda, calzaturiero, dell'occhialeria, orafo, del mobile e dell'arredo e della ceramica, per la concezione e realizzazione dei nuovi prodotti e campionari. Anche in tal caso, il Decreto ministeriale 26 maggio 2020 è intervenuto per definire più nel dettaglio i criteri per la qualificazione delle attività eleggibili.

Con riferimento alla definizione tecnica delle attività agevolabili, sono state pubblicate dal Mimit (lo scorso 4 luglio 2024) le linee guida per la qualificazione delle attività di R&S, Innovazione, design ed ideazione estetica<sup>[51]</sup>. Tali linee guida, pubblicate al fine di consentire ai certificatori abilitati la certificazione delle attività eleggibili (**di cui si parlerà nel successivo Capitolo 7**), rappresenta ad oggi il principale standard per definire l'eleggibilità delle attività ai fini del credito di imposta R&S e Innovazione. Per un approfondimento sulla qualificazione tecnica delle attività, si rimanda al successivo capitolo 2.

#### TIPOLOGIE DI INVESTIMENTI AMMISSIBILI

Ai fini della determinazione della base di calcolo del credito d'imposta, sono considerate ammissibili, nel rispetto delle regole generali di effettività, pertinenza e congruità:

- le spese di personale relative ai ricercatori e ai tecnici titolari di rapporto di lavoro subordinato o di lavoro autonomo o altro rapporto diverso dal lavoro subordinato, direttamente impiegati nelle attività agevolabili (R&S, innovazione o design/ideazione estetica) svolte internamente all'impresa, nei limiti del loro effettivo impiego in tali attività<sup>[52]</sup>. Le spese di personale relative a soggetti di

<sup>[51]</sup> Linee guida emanate ai sensi dell'art. 23, commi 2-5 del D.L. n.73/2022 convertito, con modificazioni, dalla L. n. 122/2022, per definire i principi di qualificazione delle attività agevolabili ai fini della certificazione, di cui si parlerà nei successivi paragrafi del presente Quaderno.

<sup>[52]</sup> Al riguardo, l'art. 6, comma 6, del decreto attuativo 26 maggio 2020 ha previsto che «In caso di prestazioni lavorative direttamente riferibili alle attività ammissibili al credito d'imposta rese da amministratori o soci di società o enti,

- età non superiore a 35 anni, al primo impiego, con un profilo altamente qualificato<sup>[53]</sup>, assunti dall'impresa con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato e impiegati esclusivamente nei lavori delle attività agevolabili, concorrono a formare la base di calcolo del credito d'imposta per un importo pari al 150% del loro ammontare;
- le quote di ammortamento, i canoni di locazione finanziaria o di locazione semplice e le altre spese relative ai beni materiali mobili e ai software utilizzati nelle attività agevolabili<sup>[54]</sup>, per l'importo ordinariamente deducibile ai fini della determinazione del reddito d'impresa relativo al periodo d'imposta di utilizzo e nel limite massimo complessivo pari al 30% delle spese di personale sopra descritte. Nel caso in cui i suddetti beni siano utilizzati anche per le ordinarie attività produttive dell'impresa, si considera la parte delle quote di ammortamento e delle altre spese imputabile alle sole attività agevolabili.
  - le spese per attività *extra muros* aventi ad oggetto il diretto svolgimento da parte del soggetto commissionario delle attività ammissibili al credito d'imposta. Per le sole attività di R&S, nel caso di contratti di ricerca *extra muros* stipulati con università e istituti di ricerca nonché con start-up innovative<sup>[55]</sup>, aventi sede nel territorio dello Stato, le spese concorrono a formare la base di calcolo del credito d'imposta per un importo pari al 150% del loro ammontare. Nel caso in

*ferma restando comunque l'esclusione dei compensi variabili o delle somme attribuite a titolo di partecipazione agli utili, l'ammissibilità delle relative spese non può eccedere il cinquanta per cento del compenso fisso ordinario annuo spettante a tali soggetti ed è subordinata all'effettiva corresponsione da parte della società dell'intero importo del compenso fisso nel periodo d'imposta agevolato. L'ammissibilità di tali spese è inoltre subordinata alla dichiarazione resa dal legale rappresentante della società (...) che attesti l'effettiva partecipazione di tali soggetti alle attività ammissibili e la congruità dell'importo del compenso ammissibile in relazione alla quantità di lavoro prestato, alle competenze tecniche possedute dai medesimi nonché alle retribuzioni e compensi riconosciuti agli altri soggetti impiegati direttamente nelle medesime attività ammissibili. La dichiarazione prevista dal precedente periodo è richiesta anche ai fini dell'ammissibilità delle spese di personale relative a prestazioni rese dai familiari dell'imprenditore, dei soci o degli amministratori, (...) e nel caso delle imprese individuali è redatta a cura del titolare».*

<sup>[53]</sup> Ossia, in possesso di un titolo di dottore di ricerca o iscritti a un ciclo di dottorato presso un'università italiana o estera (per le sole attività di R&S o innovazione tecnologica) o in possesso di una laurea magistrale in discipline di ambito tecnico o scientifico (per R&S e Innovazione tecnologica) o di una laurea in design o altri titoli equiparabili (per design/ideazione estetica).

<sup>[54]</sup> Per R&S e Innovazione tecnologica, anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota; per design/ideazione estetica, anche per la progettazione e realizzazione dei campionari.

<sup>[55]</sup> Cfr. art. 25 "Start-up innovativa e incubatore certificato: finalità, definizione e pubblicità" del DL 18 ottobre 2012, n.179 rubricato "Ulteriori misure urgenti per la crescita del Paese", convertito con modificazioni dalla legge 17 dicembre 2012, n. 221.

cui i contratti siano stipulati con imprese o soggetti appartenenti al medesimo gruppo dell'impresa committente<sup>[56]</sup>, si applicano le stesse regole applicabili nel caso di attività di ricerca e sviluppo svolte internamente all'impresa.

Nel caso di contratti stipulati con soggetti esteri, le spese *extra-muros* sono ammissibili a condizione che i soggetti cui vengono commissionate le attività agevolabili, anche se appartenenti allo stesso gruppo dell'impresa committente, siano fiscalmente residenti o localizzati in altri Stati membri dell'Unione europea o in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo o in Stati collaborativi<sup>[57]</sup>;

- le spese per servizi di consulenza e servizi equivalenti inerenti alle attività ammissibili al credito d'imposta, nel limite massimo complessivo pari al 20% delle spese di personale agevolabile ovvero delle spese *extra-muros* agevolabili, a condizione che i relativi contratti siano stipulati con soggetti residenti nel territorio dello Stato o con soggetti fiscalmente residenti o localizzati in altri Stati membri dell'Unione europea o in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo o in Stati collaborativi;
- le spese per materiali, forniture e altri prodotti analoghi impiegati nelle attività ammissibili al credito d'imposta svolti internamente dall'impresa (per R&S e Innovazione tecnologica, anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota), nel limite massimo del 30% delle spese di personale agevolabile ovvero delle spese *extra-muros* agevolabili;
- per le sole attività di R&S, le quote di ammortamento relative all'acquisto da terzi, anche in licenza d'uso, di privative industriali relative a un'invenzione industriale o biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale, nel limite massimo complessivo di 1 milione di euro e a condizione che siano utilizzate direttamente ed esclusivamente per lo svolgimento delle attività inerenti ai progetti di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta<sup>[58]</sup>.

<sup>[56]</sup> Si considerano appartenenti allo stesso gruppo le imprese controllate da un medesimo soggetto, controllanti o collegate ai sensi dell'articolo 2359 c.c., inclusi i soggetti diversi dalle società di capitali.

<sup>[57]</sup> Ossia gli Stati compresi nell'elenco di cui al decreto del MEF 4 settembre 1996 rubricato "Elenco degli Stati con i quali è attuabile lo scambio di informazioni ai sensi delle convenzioni per evitare le doppie imposizioni sul reddito in vigore con la Repubblica italiana".

<sup>[58]</sup> Le spese relative alle privative sono ammissibili a condizione che derivino da contratti di acquisto o licenza sti-

**DETERMINAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE E AMBITO TEMPORALE**

La normativa prevede differenti aliquote di agevolazione e limiti massimi di beneficio in funzione della tipologia di attività agevolabile e in funzione del periodo di imposta di sostenimento degli investimenti.

Per quanto riguarda le attività di innovazione tecnologica, qualora le stesse siano finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati per il raggiungimento di un obiettivo di transizione ecologica o di innovazione digitale 4.0, il credito d'imposta e i limiti massimi di beneficio risultano incrementati<sup>[59]</sup>. Sotto un profilo temporale, l'agevolazione attualmente è prevista dal periodo di imposta successivo al 31 dicembre 2019 (quindi, dal periodo di imposta 2020 per i soggetti "solari") fino al:

- periodo di imposta 2031 per le attività di R&S;
- periodo di imposta 2025 per le attività di innovazione tecnologica e design/ideazione estetica.

Di seguito una tabella di sintesi dell'agevolazione sui vari periodi di imposta:

Tavola di sintesi	2020		2021 & 2022		2023		2024 & 2025 (fino al 2031 solo per R&S)	
	Aliquota agevol.v.a	Limite credito	Aliquota agevol.v.a	Limite credito	Aliquota agevol.v.a	Limite credito	Aliquota agevol.v.a	Limite credito
Ricerca di base, ricerca applicata e sviluppo sperimentale	12%*	€3mln	20%*	€4mln	10%*	€5mln	10%	€5mln
Innovazione tecnologica	6%	€1,5mln	10%	€2mln	10%	€2mln	5%	€2mln
Transizione ecologica / Innovazione Digitale 4.0	10%	€1,5mln	15%	€2mln	10%	€4mln	5%	€4mln
Design e ideazione estetica	6%	€1,5mln	10%	€2mln	10%	€2mln	5%	€2mln

\* Per le imprese operanti nelle regioni **Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia**, sono previste le seguenti aliquote maggiorate: (i) **25%** per le **grandi imprese**; (ii) **35%** per le **medie imprese**; (iii) **45%** per le **piccole imprese**. Tale maggiorazione si applica nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dal regolamento (UE) n. 651/2014 (c.d. «GBER»).

Tali aliquote di agevolazione sono applicabili alle spese agevolabili al netto di eventua-

lizzati con soggetti terzi residenti nel territorio dello Stato o fiscalmente residenti o localizzati in altri Stati membri dell'Unione europea o in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo o in Stati compresi nell'elenco di cui al DM Mef 4 settembre 1996. Non si considerano comunque ammissibili le spese per l'acquisto, anche in licenza d'uso, dei suddetti beni immateriali derivanti da operazioni intercorse con imprese appartenenti allo stesso gruppo dell'impresa acquirente.

<sup>[59]</sup> Al riguardo, si vedano linee guida emanate dal Mimit in data 4 luglio 2024 ai sensi ai sensi dell'art. 23, commi 2-5 del D.L. n.73/2022 convertito, con modificazioni, dalla L. n. 122/2022, per definire i principi di qualificazione delle attività agevolabili ai fini della certificazione e Decreto ministeriale Mimit del 26 maggio 2020.

li sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti per le stesse spese.

Per quanto riguarda la fruizione del beneficio, il credito di imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione, in 3 quote annuali di pari importo a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in cui le spese sono state sostenute<sup>[60]</sup>, mediante modello F24, subordinatamente all'avvenuto adempimento degli obblighi di certificazione contabile, senza tener conto dei limiti di cui all'articolo 1, comma 53, della Legge 24 dicembre 2007, n. 244 (250 mila euro) e di cui all'articolo 34 della Legge 23 dicembre 2000, n. 388, e successive modificazioni (700 mila euro e 2 milioni di euro a partire dal 2022<sup>[61]</sup>).

Il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito d'impresa (IRES) né della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP). Inoltre, a differenza di altre agevolazioni fiscali (si veda, ad esempio, i bonus edilizi a talune condizioni) non può formare oggetto di cessione o trasferimento neanche all'interno del consolidato fiscale.

Il credito d'imposta, inoltre, è cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive di cui al periodo precedente, non porti al superamento del costo sostenuto.

### DOCUMENTAZIONE

In continuità con la normativa previgente, ai fini del riconoscimento del credito d'imposta, l'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dall'impresa devono risultare da apposita certificazione rilasciata dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti. Per le imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti, la certificazione deve essere rilasciata da un revisore legale dei conti o da una società di revisione legale dei conti (in tal caso, le spese agevolabili possono essere incrementate del costo del certificatore fino ad un massimo di 5.000 euro).

<sup>[60]</sup> A tal fine, rilevano i costi sostenuti nel periodo agevolato in base al principio di competenza ai sensi dell'art. 109, comma 1 e 2 del TUIR. Cfr. al riguardo art. 6, comma 1 del DM Mise 26 maggio 2020.

<sup>[61]</sup> Cfr. articolo 1, comma 72, L. 234/2021 - Legge di bilancio 2022.

Al riguardo si evidenzia che il decreto attuativo del 26 maggio 2020 ha chiarito che la documentazione contabile oggetto di certificazione deve comprendere anche:

- i fogli presenza nominativi riportanti per ciascun giorno le ore impiegate nelle attività ammissibili, firmati dal legale rappresentante dell'impresa beneficiaria o dal responsabile delle attività;
- per i beni materiali mobili e per i software utilizzati nelle attività, la dichiarazione del legale rappresentante dell'impresa o del responsabile delle attività ammissibili relativa alla misura e al periodo in cui gli stessi sono stati utilizzati per tali attività.

Inoltre, sempre in continuità con la previgente normativa, ai fini dei successivi controlli, le imprese beneficiarie del credito d'imposta sono tenute a redigere e conservare una relazione tecnica asseverata che illustri le finalità, i contenuti e i risultati delle attività ammissibili svolte in ciascun periodo d'imposta in relazione ai progetti o ai sottoprogetti in corso di realizzazione. Tale relazione deve essere predisposta a cura del responsabile aziendale delle attività ammissibili o del responsabile del singolo progetto o sottoprogetto e deve essere controfirmata dal rappresentante legale<sup>[62]</sup>. Per le attività ammissibili commissionate a soggetti terzi, la relazione deve essere redatta e rilasciata all'impresa dal soggetto commissionario che esegue le attività. Al riguardo si osserva che, a differenza della previgente normativa, nell'attuale versione la relazione deve essere altresì asseverata<sup>[63]</sup>.

#### COMUNICAZIONE PREVENTIVA AL MINISTERO DELLE IMPRESE E DEL MADE IN ITALY

Tra le più recenti novità in materia di Credito di imposta R&S e Innovazione vi è sicuramente la necessità, introdotta dal DL 39/2024, di presentare, ai fini della fruizione del beneficio, una comunicazione preventiva al Mimit<sup>[64]</sup>.

In particolare, le imprese sono tenute a comunicare preventivamente (comunicazione

<sup>[62]</sup> Dichiarazione che deve essere rilasciata i sensi del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, di cui al DPR 28 dicembre 2000, n. 445.

<sup>[63]</sup> Sul punto, non è mai stato chiarito dalla prassi ministeriale se la relazione deve essere asseverata dalla stessa società beneficiaria, oppure da un soggetto terzo.

<sup>[64]</sup> Cfr. art. 6 del DL 29 marzo 2024, n. 39 rubricato «Misure urgenti in materia di agevolazioni fiscali di cui agli articoli 119 e 119-ter del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, altre misure urgenti in materia fiscale e connesse a eventi eccezionali, nonché relative all'amministrazione finanziaria».

*ex-ante*), in via telematica, l'ammontare complessivo degli investimenti che si intendono effettuare dal 30 marzo 2024 (data di entrata in vigore del DL 39/2024 che ha introdotto tale obbligo), la presunta ripartizione negli anni del credito e la relativa fruizione. La comunicazione dovrà essere aggiornata al completamento degli investimenti tramite una comunicazione *ex post*. Tale comunicazione *ex post* deve essere trasmessa anche per gli investimenti effettuati dal 1 gennaio 2024 al 29 marzo 2024<sup>[65]</sup>.

<sup>[65]</sup> Cfr. DM 24 aprile 2024 con il quale è stato approvato il modello di comunicazione, disponibile in formato editabile sul sito del GSE.

## 2 PROFILI TECNICI<sup>[66]</sup>

A cura di GIANLUIGI FERRARI<sup>[67]</sup>

### 2.1 INTRODUZIONE

L'obiettivo di questo capitolo è fornire una prospettiva sui profili tecnici relativi a possibili contestazioni su credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo. A tal fine si farà riferimento sia alla caratterizzazione di un'attività di ricerca e sviluppo data dal *Manuale di Frascati* che alla caratterizzazione di un'attività di innovazione tecnologica secondo il *Manuale di Oslo*. Al fine di meglio comprendere i contenuti dei due manuali sopra citati si discuterà anche, in modo comparativo, sulla normativa interna (italiana) che, a partire dal 2020, recepisce alcune delle definizioni dei due manuali sopra citati.

Mentre il *Manuale di Frascati* ha iniziato ad essere utilizzato di recente (negli ultimi anni) per la valutazione degli aspetti di ricerca e sviluppo di un'attività industriale, è in realtà il più vecchio da un punto di vista della sua concezione. In particolare, temporalmente si ha la seguente sequenza di manuali e normative.

- 1963: *Manuale di Frascati*, arrivato alla settima edizione nel 2015.
- 1992: *Manuale di Oslo*, arrivato alla quarta edizione nel 2018.
- 2013: pregressa normativa italiana sulle attività di ricerca e sviluppo (Art. 2 del Decreto Ministeriale del 26/05/2020, G.U. 21/07/2020 n. 182).
- 2020: normativa italiana attualmente in vigore sulle attività di ricerca e sviluppo (Art. 2 e Art. 3 del Decreto Ministeriale del 26/05/2020, G.U. 21/07/2020 n. 182).

Come vedremo nel resto del capitolo, i vincoli più stringenti (in termini di requisiti da soddisfare per la classificazione di un'attività come attività di ricerca e sviluppo) sono quelli introdotti dal *Manuale di Frascati*. Il *Manuale di Oslo* si concentra sugli aspetti di innovazione (tecnologica) aziendale. Per finire, la normativa italiana del 2020 rece-

<sup>[66]</sup> Il presente contributo costituisce parziale adattamento di quanto già pubblicato dall'autore in G. FERRARI, *Le attività di ricerca e sviluppo nel Manuale di Frascati e nel Manuale di Oslo*, Chapter 7 in Patent box, credito d'imposta R&S e altre agevolazioni per l'innovazione, edited by D. AVOLIO, Giuffrè Francis Lefebvre, 2023, pp. 211-237. ISBN (book): 9788828856115.

<sup>[67]</sup> GIANLUIGI FERRARI è Professore Ordinario presso l'Università di Parma.

pisce sia il *Manuale di Frascati* (per la definizione di *attività di ricerca e sviluppo*) sia il *Manuale di Oslo* (per la definizione di *attività di innovazione tecnologica e attività di design e ideazione estetica*).

Nel seguito si seguirà la prospettiva temporale richiamata sopra, nel senso che prima verranno presentate panoramiche sul *Manuale di Frascati* e sul *Manuale di Oslo*; successivamente, verrà discussa la normativa interna. Questa prospettiva consente di capire l'evoluzione della normativa interna in funzione della ricezione dei contenuti dei due manuali.

## 2.2 RICERCA E SVILUPPO: IL MANUALE DI FRASCATI

Nel giugno 1963, l'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE) ha organizzato un incontro fra esperti nazionali sulle statistiche di ricerca e sviluppo sperimentale (R&S) presso Villa Falconieri a Frascati. Tale incontro ha portato alla stesura della prima versione ufficiale della proposta di prassi standard per le indagini di R&S, che è venuto ad essere meglio conosciuto come il *Manuale «di Frascati»*. Il *Manuale* è fondamentalmente un documento tecnico, che fornisce definizioni accettate a livello internazionale di R&S ed è una pietra miliare dell'OCSE. Il *Manuale di Frascati* è arrivato alla settima<sup>[68]</sup> edizione nel 2015.

Secondo il *Manuale di Frascati*, un'attività di R&S deve soddisfare 5 criteri: (1) novità, (2) creatività, (3) incertezza, (4) sistematicità, (5) trasferibilità e/o riproducibilità. Tale manuale è divenuto, ancora prima dell'entrata in vigore dell'attuale normativa interna nel 2020, un manuale di riferimento per la valutazione, da parte dell'Agenzia delle Entrate, di un progetto aziendale quale progetto di ricerca e sviluppo.

Qui di seguito, si citano alcuni paragrafi esemplificativi per i cinque criteri di riferimento sopra elencati.

- *Par. 2.5. La ricerca e lo sviluppo sperimentale (R&S) comprendono lavori creativi*

<sup>[68]</sup> OECD/Eurostat, "Frascati Manual 2015: Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development," 7th Edition, The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities, 2015, ISBN 978-88-945964-0-3.

Traduzione in italiano a cura di RING (Research Innovation Networking Generation): "Manuale di Frascati 2015: Linee Guida per la Raccolta e la Trasmissione dei Dati su Ricerca e Sviluppo Sperimentale", 7a edizione, La Misurazione delle Attività Scientifiche, Tecnologiche e di Innovazione, 2015.

e sistematici intrapresi per **aumentare il patrimonio delle conoscenze**, comprese quelle relative all'umanità, alla cultura e alla società, e per concepire nuove applicazioni delle conoscenze disponibili

- *Par. 2.6.* Una serie di caratteristiche comuni identifica le attività di R&S, anche se queste sono svolte da esecutori diversi. Le attività di ricerca e sviluppo possono essere **finalizzate al raggiungimento di obiettivi specifici o generali**. La ricerca e lo sviluppo sono sempre orientati verso **nuove scoperte**, basate su concetti (e la loro interpretazione) o ipotesi originali. Il loro esito finale è molto incerto (o almeno la quantità di tempo e risorse necessarie per raggiungerlo), sono pianificate e preventivate (anche se realizzate da individui), e sono finalizzate a produrre risultati che potrebbero essere liberamente trasferiti o scambiati in un mercato. Affinché un'attività sia un'attività di ricerca e sviluppo, deve soddisfare cinque criteri fondamentali.
- *Par. 2.7.* **Tale attività deve essere: nuova, creativa, incerta, sistematica, trasferibile e/o riproducibile**
- *Par. 2.8.* **Tutti e cinque i criteri devono essere soddisfatti**, almeno in linea di principio, ogni qualvolta venga intrapresa un'attività di R&S su base continuativa o occasionale. La definizione di R&S appena data è coerente con la definizione di R&S utilizzata nelle precedenti edizioni del *Manuale di Frascati* e copre la stessa gamma di attività.

Nel seguito si entrerà nel dettaglio per ognuno dei cinque criteri indicati sopra. In particolare, dopo aver citato alcuni paragrafi illustrativi, si forniscono alcune interpretazioni possibili da due prospettive: una possibile prospettiva dell'Agenzia delle Entrate (sulla base dell'esperienza dello scrivente) ed una possibile prospettiva alternativa (compatibile con quanto indicato dal *Manuale di Frascati* stesso).

È interessante anche citare il Par. 2.9, il quale introduce una caratterizzazione delle attività di ricerca e sviluppo come ricerca di base, ricerca applicata e sviluppo sperimentale.

- *Par. 2.9.* Il termine R&S comprende tre tipi di attività: la ricerca di base, la ricerca applicata e lo sviluppo sperimentale. La **ricerca di base** è lavoro sperimentale o teorico intrapreso principalmente per acquisire nuove conoscenze sui fondamenti di fenomeni e fatti osservabili, senza particolari applicazioni o utilizzi in vista. La

**ricerca applicata** è un'indagine originale intrapresa per acquisire nuove conoscenze. Tuttavia, è diretta principalmente verso uno scopo o un obiettivo specifico e pratico. Lo **sviluppo sperimentale** è un lavoro sistematico, basato sulle conoscenze acquisite dalla ricerca e dall'esperienza pratica e produce conoscenze supplementari, che sono finalizzate alla creazione di nuovi prodotti o processi o al miglioramento di prodotti o processi esistenti. Questi tre tipi di R&S sono esaminati più nel dettaglio nella Sezione 2.5.

Le definizioni di cui al paragrafo precedente sono poi citate identiche in Sezione 2.5 del *Manuale* nei seguenti paragrafi: 2.25 (ricerca di base), 2.29 (ricerca applicata), 2.32 (sviluppo sperimentale). Come verrà discusso in Sezione 2.4, il Comma 2 dell'Art. 2 Decreto Ministeriale del 26/05/2020, G.U. 21/07/2020 n. 182 recepisce in modo diretto queste definizioni.

#### CRITERIO DI NOVITÀ

Alcuni paragrafi del *Manuale di Frascati* rilevanti per questo criterio sono i seguenti.

- **Par. 2.15.** *Nel settore delle imprese (i settori del Manuale di Frascati sono definiti nel capitolo 3), la potenziale novità dei progetti di R&S deve essere valutata confrontandola con il patrimonio di conoscenze esistente nel settore. L'attività di R&S nell'ambito del progetto deve portare a risultati nuovi per le imprese e non già utilizzati in questo settore.*
- **Par. 2.16.** *Una novità potrebbe derivare da un progetto che riproduca un risultato esistente che trova potenziali discrepanze. Un progetto di sviluppo sperimentale volto a creare conoscenze a sostegno dello sviluppo di nuovi concetti e idee connessi alla progettazione di nuovi prodotti o processi dovrebbe essere incluso nell'ambito di ricerca e sviluppo. Poiché la ricerca e lo sviluppo sono la creazione formale di conoscenze, comprese le conoscenze incorporate in prodotti e processi, la loro misurazione si concentra sulle nuove conoscenze e non sui prodotti o processi nuovi o significativamente migliorati derivanti dall'applicazione delle conoscenze.*

Un'interpretazione molto conservativa (tipicamente seguita dall'Agenzia delle Entrate) dei paragrafi sopra può portare a sostenere la seguente affermazione.

- L'innovazione deve essere condotta a livello di patrimonio di conoscenze globali. Per esempio, si può avere innovazione nel software con lo sviluppo di un nuovo sistema operativo. È utile notare che i sistemi operativi più utilizzati per computer sono Microsoft Windows (sviluppato da Microsoft), Apple Mac OS (sviluppato da Apple) e Linux (originariamente proposto da un giovane studente finlandese di informatica Linus Torvalds nel 1991 come estensione del sistema operativo unix, ma ora sviluppato da grandi società). È quindi altamente improbabile (se non impossibile) che un'azienda nazionale di medio-piccole dimensioni possa fare innovazione in questo senso.

Di seguito vengono date alcune interpretazioni alternative degli aspetti di novità di un progetto.

- Si può condurre innovazione migliorando un proprio prodotto e/o servizio con significativo sviluppo di competenze interno, ma lasciando le funzionalità dello stesso invariate. Questo implica che, da un punto di vista di un utilizzatore esterno o cliente dell'azienda, il prodotto e/o servizio potrebbe apparire invariato, cioè potrebbe non essere percepita nessuna variazione, pur essendo invece presente una significativa innovazione.

Un altro esempio di interpretazione molto conservativa (tipicamente seguita dall'Agenzia delle Entrate) dei paragrafi sopra citati del *Manuale di Frascati* può portare a sostenere la seguente affermazione.

- L'innovazione non può essere condotta a Livello di Maturità Tecnologica o *Technology Readiness Level* (TRL) alto.

La seconda interpretazione è molto semplificativa, in quanto limita le attività di ricerca e sviluppo solamente ad attività di ricerca fondamentale. La Commissione Europea ha infatti definito una scala TRL estesa proprio per coprire le varie sfumature di un'attività di ricerca e sviluppo. Al fine di chiarire meglio tale approccio comunitario, è utile fare una breve digressione sul concetto di TRL di una tecnologia, originariamente introdotto dalla *National Aeronautics and Space Administration* (NASA) nel 1974. Mentre la defini-

zione iniziale prevedeva 7 livelli<sup>[69]</sup>, la versione attualmente utilizzata a livello mondiale prevede 9 livelli. In particolare, il concetto di TRL è funzionale a identificare le fasi che partono dalla concettualizzazione di una nuova tecnologia sino alla sua possibile introduzione nel mercato. I vari livelli di TRL possono essere descritti come segue.

- TRL 1: osservazione dei principi fondamentali.
- TRL 2: formulazione di un concept tecnologico.
- TRL 3: proof-of-concept sperimentale.
- TRL 4: validazione tecnologica in ambiente di laboratorio.
- TRL 5: validazione tecnologica in ambito industriale.
- TRL 6: dimostrazione della tecnologia in ambito industriale.
- TRL 7: dimostrazione del prototipo in ambiente operativo reale.
- TRL 8: definizione e qualificazione completa del sistema.
- TRL 9: dimostrazione completa del sistema in ambiente operativo reale (prova funzionale con tecnologie abilitanti ed applicazione al settore industriale specifico).

Per capire come il TRL di una tecnologia possa essere legato ad un particolare aspetto di un'attività di ricerca e sviluppo, è utile riprendere le seguenti definizioni, aventi carattere indicativo e non normativo, riportate nella Comunicazione della Commissione Europea – Disciplina comunitaria per gli aiuti di Stato alla ricerca e sviluppo<sup>[70], [71]</sup>.

- **Ricerca fondamentale:** attività che mira all'ampliamento delle conoscenze scientifiche e tecniche non connesse ad obiettivi industriali o commerciali. Si riferisce tipicamente a lavori sperimentali o teorici svolti per acquisire nuove conoscenze sui fondamenti di fenomeni e di fatti osservabili, indipendentemente dalla previsione di applicazione o utilizzazioni pratiche dirette. Definita anche ricerca guidata dalla curiosità (*curiosity-driven* o *knowledge-driven*). Necessità di strutture e di accesso a infrastrutture (per esempio: centri di calcolo,

<sup>[69]</sup> NASA, "Technology Readiness Levels Demystified", URL: [https://www.nasa.gov/topics/aeronautics/features/trl\\_demystified.html](https://www.nasa.gov/topics/aeronautics/features/trl_demystified.html).

<sup>[70]</sup> Comunicazione della commissione europea - "Disciplina comunitaria per gli aiuti di Stato alla ricerca e sviluppo", pubblicata nella Gazzetta Ufficiale delle Comunità Europee, N. C 45/5 del 17.02.96. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A31996Y0217%2801%29&qid=1678653327810>.

<sup>[71]</sup> Comunicazione della commissione europea - "Disciplina comunitaria in materia di aiuti di stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione", pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea, N. C 323/1 del 30.12.2006. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52006XC1230%2801%29&qid=1678653806152>.

- banche dati, archivi, grandi strumenti per l'osservazione e la sperimentazione).
- **Ricerca industriale:** ricerca pianificata o indagini critiche miranti ad acquisire nuove conoscenze così che queste conoscenze possano essere utili per mettere a punto nuovi prodotti processi produttivi o servizi o comportare un notevole miglioramento dei prodotti processi produttivi o servizi esistenti. Può comprendere la creazione di componenti di sistemi complessi, in particolare per la validazione di tecnologie generiche. Necessita di strutture e di accesso a infrastrutture (per esempio: metrologia, standard, *test-facilities* di processi e prodotti, grandi strumenti per analisi avanzate di processi).
  - **Sviluppo sperimentale:** acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica, commerciale e altro, allo scopo di produrre piani, progetti o disegni per prodotti, processi o servizi nuovi, modificati o migliorati. Può riguardare anche altre attività destinate alla definizione concettuale, alla pianificazione e alla documentazione concernenti nuovi prodotti, processi e servizi. Può comprendere l'elaborazione di progetti, disegni, piani e altra documentazione, purché non siano destinati a uso commerciale.

In<sup>[72]</sup> la Commissione Europea ha proposto la seguente mappatura dei livelli TRL nei tre aspetti di ricerca e sviluppo identificati sopra.

- Ricerca fondamentale: TRL pari a 1.
- Ricerca industriale: TRL fra 2 e 4.
- Sviluppo sperimentale: TRL fra 5 e 8.

Il TRL 9 viene tipicamente associato ad una prima produzione; quindi, non è associabile ad alcuna attività di ricerca e sviluppo.

In<sup>[73]</sup> viene presentata un'analisi, da parte della *European Association of Research & Technology Organisations* (EARTO), sull'interpretazione del TRL in ambito di ricerca

<sup>[72]</sup> Comunicazione della Commissione Europea, "Una strategia europea per le tecnologie abilitanti - Un ponte verso la crescita e l'occupazione", pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea, n. 341 final del 26.06.2012. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX%3A52012DC0341>.

<sup>[73]</sup> European Association of Research & Technology Organisations, "The TRL Scale as a Research & Innovation Policy Tool, EARTO Recommendations", 30 April 2014. URL: [https://www.earto.eu/wp-content/uploads/The\\_TRL\\_Scale\\_as\\_a\\_R\\_I\\_Policy\\_Tool\\_-\\_EARTO\\_Recommendations\\_-\\_Final.pdf](https://www.earto.eu/wp-content/uploads/The_TRL_Scale_as_a_R_I_Policy_Tool_-_EARTO_Recommendations_-_Final.pdf).

e sviluppo da parte di varie organizzazioni. In<sup>[74]</sup> viene presentata una panoramica sull'evoluzione del TRL nel pubblico settore.

Sulla base della digressione sopra condotta sulla mappatura della Commissione Europea del TRL, si può dare la seguente interpretazione (alternativa rispetto a quella potenziale dell'Agenzia delle Entrate indicata sopra) degli aspetti di novità di un progetto.

- L'innovazione può essere a tutti i livelli di TRL fra 1 e 8. In particolare, un'azienda ha tipicamente interesse e capacità di condurre innovazione in termini di ricerca sperimentale (TRL fra 2 e 4) e, soprattutto, sviluppo sperimentale (TRL fra 5 e 8). La ricerca fondamentale è tipicamente di pertinenza di ambiti accademici e/o centri di ricerca.

Di seguito si riportano esempi di innovazione coerenti con i principi del *Manuale di Frascati*.

- Nel caso di un'azienda di sviluppo di servizi basati su soluzioni software (per esempio un'azienda che fornisce servizi e software gestionali completi e verticali sia su piattaforme proprietarie, sia open, rivolti a professionisti, aziende e pubblica amministrazione), l'innovatività può consistere nell'andare oltre soluzioni esistenti sul mercato (tipicamente verticali), sviluppando, per esempio, uno "strato intermedio" (una sorta di middleware) estremamente flessibile, in grado di adattarsi a sistemi software aziendali fortemente eterogenei (logicamente al di sotto dello strato sviluppato) e di consentire una notevole fruibilità agli utenti finali (logicamente al di sopra di questo strato). In altre parole, ci può essere forte innovazione senza la necessità di sviluppare un nuovo sistema operativo o di innovare software in senso stretto.
- Nel caso di un'azienda che gestisce l'approvvigionamento di ricambi meccanici, potrebbe esserci innovazione nello sviluppo di un portale per la gestione ottimizzata dei ricambi nel proprio settore. L'innovazione potrebbe consistere, per esempio, nella fruizione, in tempo reale, dell'offerta a valle della domanda, tenendo conto di un database di ricambi aggiornato esso stesso in tempo

<sup>[74]</sup> H. MIHALY, "From NASA to EU: the evolution of the TRL scale in Public Sector Innovation", *The Innovation Journal: The Public Sector Innovation Journal*, vol. 22(2), pp. 1-23.

reale. Questo potrebbe ottimizzare la fruizione delle informazioni, innovando l'intera catena di valore (per esempio collegando in modo diretto listino costi e tempi di riparazione).

### CRITERIO DI CREATIVITÀ

Un paragrafo del *Manuale di Frascati* rilevante per questo criterio è il seguente.

- *Par. 2.17. Un progetto di ricerca e sviluppo deve avere come obiettivo la **creazione di nuovi concetti o idee che migliorino le conoscenze esistenti**. Ciò esclude dall'R&S qualsiasi modifica di routine di prodotti o processi e, pertanto, il contributo umano riguarda la creatività in questo ambito. Di conseguenza, un progetto di ricerca e sviluppo richiede il contributo di un ricercatore (cfr. capitolo 5). Un'area che richiede attenzione nella valutazione è quella delle arti (sezione 2.6): c'è creatività, ma gli altri criteri devono essere confermati affinché l'attività si qualifichi come ricerca e sviluppo. **Mentre le attività di routine sono escluse dall'R&S, risultano inclusi i nuovi metodi sviluppati per svolgere compiti comuni**. Ad esempio, l'elaborazione dei dati non è un'attività di R&S a meno che non faccia parte di un progetto di sviluppo di nuovi metodi di elaborazione dei dati. La formazione professionale è esclusa dall'ambito di ricerca e sviluppo, ma i nuovi metodi per impartirla potrebbero essere considerati attività di ricerca e sviluppo. Un nuovo metodo per risolvere un problema, sviluppato come parte di un progetto, potrebbe essere considerato attività di ricerca e sviluppo se il risultato è originale e sono soddisfatti gli altri criteri.*

Un'interpretazione molto conservativa può portare a sostenere la seguente affermazione.

- Non c'è creatività se si usano tecnologie e strumenti già conosciuti ed esistenti allo stato dell'arte ovvero pubblicamente disponibili prima dell'inizio dei lavori.

Un'interpretazione alternativa, compatibile con quanto indicato nel paragrafo sopra citato, può essere la seguente.

- Una significativa innovazione può essere basata su approcci creativi all'utilizzo di tecnologie e strumenti già esistenti. In particolare, molte aziende non hanno come obiettivo di inventare nuove tecnologie, ma di proporre servizi innovativi basati sull'utilizzo creativo di tecnologie esistenti.

Riprendendo l'esempio, presentato al termine di Sezione 8.4.1, di un'azienda di sviluppo di servizi basati su soluzioni software, la creatività può essere rappresentata dallo sviluppo di una piattaforma software in grado di interagire con sistemi gestionali eterogenei, rendendo possibile lo sviluppo di nuovi metodi, più efficienti, per la gestione di un numero elevato di aziende/clienti con sistemi propri fortemente differenti.

Riprendendo l'esempio, presentato al termine della precedente sottosezione sul criterio di novità, di un'azienda che gestisce l'approvvigionamento di ricambi meccanici, la creatività della soluzione proposta in un nuovo portale potrebbe essere legata all'introduzione di un metodo creativo di gestione degli ordini, consentendo l'incrocio fra domanda e offerta in modo scalabile rispetto a numeri arbitrariamente grandi di parti meccaniche disponibili. In particolare, si potrebbero gestire un numero arbitrariamente grande di codici prodotto con un numero arbitrariamente grande di riparatori. Una soluzione creativa potrebbe consentire di: (i) ridurre il tempo di ricerca di fornitori, (ii) minimizzare il rischio di scelta di fornitori non idonei e (iii) massimizzare l'abbinamento del componente meccanico corretto.

### CRITERIO DI INCERTEZZA

Un paragrafo del *Manuale di Frascati* rilevante per questo criterio è il seguente.

- ***Par. 2.18. La ricerca e lo sviluppo comportano incertezza, la quale si compone di molteplici aspetti.*** *All'inizio di un progetto di R&S, il tipo di risultato e il costo (compresi i tempi di realizzazione) non possono essere determinati con precisione in funzione degli obiettivi. Nel caso della ricerca di base, che mira ad ampliare i confini della conoscenza formale, vi è un ampio riconoscimento della possibilità di non raggiungere i risultati desiderati. Ad esempio, un progetto di ricerca può riuscire ad eliminare una serie di ipotesi concorrenti, ma non tutte. Per la ricerca e lo sviluppo in generale, vi è incertezza sui costi o sul tempo necessari per raggiungere i risultati attesi, nonché addirittura sul raggiungimento degli obiettivi. Ad esempio, l'incertezza è un criterio chiave per distinguere tra la produzione di prototipi di R&S (modelli utilizzati per testare concetti tecnici e tecnologie ad alto rischio di insuccesso, in termini di applicabilità) e quella di prototipi non R&S (unità di pre-produzione utilizzate per ottenere certificazioni tecniche o giuridiche).*

Un'interpretazione molto conservativa può portare a sostenere la seguente affermazione.

- Non c'è rischio se non è presente un'incertezza scientifico-tecnologica di fondo che preveda lo sviluppo di una nuova tecnologia per risolverla.

Un'interpretazione alternativa, compatibile con quanto indicato nel paragrafo sopra citato, può essere la seguente.

- In generale, ci possono essere numerosi aspetti di incertezza anche nel semplice miglioramento di un prodotto o processo. Tutte le volte che il raggiungimento di obiettivi di innovazione richiede il superamento di difficoltà di sviluppo (questo è vero per la quasi totalità dei progetti di R&S) c'è incertezza.

#### CRITERIO DI SISTEMATICITÀ

Un paragrafo del *Manuale di Frascati* rilevante per questo criterio è il seguente.

- *Par. 2.19. La ricerca e lo sviluppo sono attività formali svolte sistematicamente. In questo contesto, "sistematico" significa che la ricerca e lo sviluppo sono condotti in modo pianificato, con registrazioni sia del processo seguito che dei risultati. Per verificare ciò, occorre individuare lo scopo del progetto di R&S e le fonti di finanziamento per le attività di R&S svolte. La disponibilità di tali registrazioni è coerente con un progetto di ricerca e sviluppo volto a soddisfare esigenze specifiche e dotato di risorse umane e finanziarie proprie. Anche se la struttura di gestione e rendicontazione appena descritta è **più facilmente riscontrabile nei grandi progetti**, essa può anche applicarsi ad attività su piccola scala in cui sarebbe sufficiente avere uno o più dipendenti o consulenti (a condizione che sia stato incluso un ricercatore) incaricati di produrre una soluzione specifica a un problema pratico.*

Una possibile critica sull'aspetto di sistematicità di un progetto può essere la seguente.

- Non risulta una chiara definizione delle attività inerenti al progetto di R&S portato avanti dall'azienda.

In generale, un'azienda documenta in modo accurato tutto il materiale prodotto (hardware, software, schemi, etc.), producendo relazioni accurate durante lo sviluppo del progetto. Per questo motivo, questo criterio è molto spesso automaticamente rispettato grazie al modus operandi di un'azienda che fa innovazione.

#### CRITERIO DI TRASFERIBILITÀ

Un paragrafo del *Manuale di Frascati* rilevante per questo criterio è il seguente.

- *Par. 2.20. Un progetto di R&S dovrebbe consentire il **trasferimento delle nuove conoscenze, assicurarne l'utilizzo e consentire ad altri ricercatori di riprodurre i risultati nell'ambito delle loro attività di ricerca e sviluppo**. Ciò include anche attività di ricerca e sviluppo che abbiano dato risultati negativi, nel caso in cui un'ipotesi iniziale non sia confermata o un prodotto non possa essere sviluppato come originariamente previsto. Poiché lo scopo della ricerca e dello sviluppo è l'aumento del patrimonio di conoscenze esistenti, i risultati non possono rimanere taciti (ossia rimanere nella sola mente dei ricercatori), in quanto essi, e le conoscenze associate, rischierebbero di andare perduti. La codificazione delle conoscenze e la loro diffusione fanno parte della prassi abituale nelle università e negli istituti di ricerca, anche se possono esistere restrizioni per le conoscenze derivanti dal lavoro a contratto o nell'ambito di una collaborazione. **In un ambiente commerciale, i risultati saranno protetti dalla segretezza o da altri mezzi di protezione della proprietà intellettuale, ma si prevede che il processo e i risultati siano registrati per essere utilizzati da altri ricercatori dell'azienda.***

Un'interpretazione molto conservativa può portare a sostenere le seguenti affermazioni.

- Questo criterio non può essere rispettato se non ci sono pubblicazioni o deposito di brevetti.
- La trasferibilità deve essere intesa come trasferibilità verso l'esterno dell'azienda.

Alcune conclusioni compatibili con quanto indicato nel paragrafo sopra citato possono altresì essere le seguenti.

- Un'azienda, soprattutto nel caso faccia innovazione, non ha interesse a comunicare all'esterno le proprie scoperte/innovazioni. La presenza di pubblicazioni è tipicamente propria di un ambiente accademico e, in genere, associata a ricerca fondamentale. Per un'azienda (di profitto) la pubblicazione è molto meno rilevante, anzi rischia di esporre l'azienda alla divulgazione di idee alla base di innovazione.
- Il deposito di un brevetto, nonostante in principio serva proprio a tutelare un'invenzione aziendale, in realtà espone comunque un'azienda a descrivere l'idea. Il deposito e mantenimento di un brevetto rappresenta quindi una scelta molto delicata per un'azienda, soprattutto se media o piccola. Una grande azienda, infatti, potrebbe "ispirarsi" a questo brevetto per depositarne altri potenzialmente conflittuali: in questo caso, potrebbe essere molto difficile

(anche per motivi di sostenibilità economica) per un'azienda media o piccola difendere il proprio brevetto. Nonostante un progetto di ricerca possa aver portato a significative innovazioni, è spesso preferibile per un'azienda non depositare alcun brevetto.

La trasferibilità citata nel Par. 2.20 è verso l'*interno* dell'azienda, da ricercatore a ricercatore. In altre parole, un progetto di ricerca e sviluppo è tale se un "passaggio di consegna" fra personale interno all'azienda (fra ricercatore e ricercatore, fra un gruppo di ricerca ed un altro) è sostenibile.

### 2.3 INNOVAZIONE TECNOLOGICA: IL MANUALE DI OSLO

Nel 1991 ad Oslo è stato redatto il primo accordo, all'interno della comunità globale di professionisti del gruppo di lavoro dell'OCSE di esperti nazionali su indicatori scientifici e tecnologici, per misurare (a valle di una sua chiara definizione) l'innovazione aziendale. Il risultato scaturito a valle di questo primo incontro è un rapporto, stilato nel 1992, che corrisponde alla prima edizione di quello che, da lì in avanti, sarà indicato come *Manuale di Oslo* (dalla città sede della prima riunione del primo accordo). OCSE ed Eurostat (Ufficio Statistico dell'Unione Europea) hanno curato ulteriori revisioni, arrivando (come anticipato in Sezione 8.1) alla quarta edizione<sup>[75]</sup> nel 2018.

#### CONCETTI E DEFINIZIONI PER LA MISURAZIONE DELL'INNOVAZIONE AZIENDALE

Il *Manuale di Oslo* contiene le linee guida per la raccolta e l'interpretazione dei dati sull'innovazione aziendale e ne propone una definizione. Alcuni paragrafi rilevanti a tal fine sono i seguenti.

- *Par. 3.5. Le attività di innovazione comprendono tutte le attività di sviluppo, finanziarie e commerciali intraprese da un'impresa che ha come obiettivo l'innovazione di impresa.*

<sup>[75]</sup> OECD/Eurostat, «Oslo Manual 2018: Guidelines for Collecting, Reporting and Using Data on Innovation», 4th Edition, The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities, 2018, ISBN 978-88-945964-2-7. Traduzione in italiano a cura di RING (Research Innovation Networking Generation): «Manuale di Oslo 2018: Linee Guida per la Raccolta, la Trasmissione e l'Utilizzo dei Dati sull'Innovazione», 4a edizione, La Misurazione delle Attività Scientifiche, Tecnologiche e di Innovazione, 2018.

- *Par. 3.9. Un'innovazione aziendale è un **prodotto o un processo aziendale (o una combinazione di questi) nuovo o migliorato in modo significativo dai precedenti prodotti o processi aziendali dell'azienda e che è stato introdotto sul mercato o messo in uso dall'azienda.***
- *Par. 3.12. Il **requisito minimo per un'innovazione** è che il prodotto o il processo aziendale debba avere **una o più caratteristiche significativamente diverse da quelle contenute nei prodotti o nei processi aziendali precedentemente offerti o utilizzati dall'impresa.** Tali caratteristiche devono essere rilevanti per l'impresa o per gli utenti esterni. Per esempio, l'azienda può aspettarsi che le caratteristiche nuove o migliorate di un prodotto (o di un processo commerciale) aumentino l'utilità per gli utenti o rafforzino la propria posizione competitiva sul mercato. Le caratteristiche rilevanti sono descritte di seguito per le innovazioni di prodotto e le innovazioni di processi aziendali.*
- *Par. 3.22. Esistono due tipi principali di innovazione per oggetto: innovazioni che cambiano i **prodotti dell'impresa (innovazioni di prodotto)** e innovazioni che cambiano i **processi aziendali (innovazioni di processo aziendale).***
- Per quanto riguarda le innovazioni di prodotto e processo, i seguenti due paragrafi sono rilevanti.
- *Par. 3.24. L'**innovazione di prodotto** è un **bene o un servizio nuovo o migliorato** che differisce in modo significativo dai precedenti beni o servizi aziendali e che è stato introdotto sul mercato.*
- *Par. 3.34. L'**innovazione di processo aziendale** è un **processo aziendale nuovo o migliorato** per una o più funzioni aziendali che differisce in modo significativo dai precedenti processi aziendali e che è stato messo in uso nell'impresa.*

Come si può evincere dalle due definizioni sopra, le caratteristiche dell'innovazione sono:

- la **novità**: cioè il prodotto o il processo devono essere nuovi o significativamente migliorati;
- l'**implementazione**: cioè il prodotto innovativo viene introdotto nel mercato o, se si tratta di processi, questi vengono effettivamente utilizzati nell'azienda.

Concentrandoci sull'innovazione di prodotto, le possibilità di ottenere innovazione sono molteplici. In particolare, si citano e commentano alcuni paragrafi rilevanti qui di seguito.

- *Par. 3.25. Le **innovazioni di prodotto** devono fornire miglioramenti significativi a*

*una o più caratteristiche o specifiche di prestazione. Questo include l'aggiunta di nuove funzioni o di miglioramenti a funzioni esistenti o di utilità per l'utente. Le caratteristiche funzionali rilevanti includono la qualità, le specifiche tecniche, l'affidabilità, la durata, l'efficienza economica durante l'uso, l'economicità, la convenienza, l'usabilità e la facilità d'uso. Non è necessario che le innovazioni di prodotto migliorino tutte le funzioni o tutte le specifiche delle prestazioni. Un miglioramento o l'aggiunta di una nuova funzione può anche essere associato a una perdita di altre funzioni o a un declino di alcune specifiche di prestazione.*

È immediato notare che il Par. 3.25 sottolinea come l'innovazione di prodotto non richieda necessariamente nuove funzioni, ma possa anche riferirsi a miglioramenti di funzioni già esistenti. Inoltre, è anche considerata innovazione di prodotto il miglioramento di una funzione a discapito delle prestazioni di altre funzioni. Il seguente Par. 3.28 rimarca il fatto, già evidenziato sopra, che un'innovazione di prodotto debba essere messa a disposizione dei potenziali utenti, ma non debba necessariamente corrispondere ad un aumento delle vendite.

- *Par. 3.28. Un'innovazione di prodotto deve essere messa a disposizione dei potenziali utenti, ma questo non richiede che l'innovazione generi vendite. Limitare le innovazioni di prodotto a quelle con vendite escluderebbe le innovazioni di prodotto che non riescono a soddisfare la domanda stabilita o prevista, o laddove le vendite richiedono un periodo di osservazione più lungo per concretizzarsi. Inoltre, ciò escluderebbe i prodotti digitali offerti gratuitamente agli utenti, con ricavi ottenuti dalla pubblicità, dalla monetizzazione delle informazioni sugli utenti o tramite altri metodi.*

Analizzando il contenuto del Par. 3.5 citato sopra, è possibile concludere un'attività di ricerca e sviluppo è tale se porta ad innovare l'impresa (sia in termini di prodotti verso clienti esterni che in termini di processi aziendali interni) e questo può avvenire a qualsiasi livello di TRL. È però importante notare che l'innovazione viene spesso contestualizzata con riferimento a nuovi prodotti (Par. 3.9, Par. 3.12) o nuovi processi aziendali (Par. 3.9, Par. 3.12, Par. 3.34), quindi implicitamente si prevede che siano contemplate attività di sviluppo sperimentale, quindi a TRL elevato.

Come vedremo in Sezione 2.4, la normativa interna in vigore esclude la possibilità di condurre attività di ricerca e sviluppo in presenza di commercializzazione di prodot-

ti (Parte finale del Comma 2 dell'Art. 3 del Decreto Ministeriale del 26/05/2020, G.U. 21/07/2020 n. 182: « ... *Le attività ammissibili al credito d'imposta comprendono esclusivamente i lavori svolti nelle fasi precompetitive legate alla progettazione, realizzazione e introduzione delle innovazioni tecnologiche fino ai lavori concernenti le fasi di test e valutazione dei prototipi o delle installazioni pilota, intesi nell'accezione indicata all'art. 2, comma 2, lettera c), del presente decreto.*», mentre il *Manuale di Oslo* ritiene che ci sia innovazione da un punto di vista delle caratteristiche di utilizzo da parte di utenti esterni e che consentano all'azienda di rafforzare la propria posizione competitiva sul mercato. In altre parole, il *Manuale di Oslo* associa l'innovazione aziendale ad un significativo impatto commerciale (non necessariamente in termini di aumento di vendite, ma sicuramente in termini di fruizione da parte dei clienti o utilizzatori), aspetto non evidenziato dalla normativa interna in vigore.

#### **ATTIVITÀ DI INNOVAZIONE AZIENDALE**

Per quanto riguarda il raggiungimento dell'innovazione, il *Manuale di Oslo* identifica otto grandi tipi di attività, chiaramente indicati nel Par. 4.8.

- *Par. 4.8. Questo capitolo identifica otto grandi tipi di attività che le imprese possono intraprendere nel perseguire l'innovazione:*
  1. *attività di **ricerca e sviluppo sperimentale (R&S)***
  2. *attività ingegneristica, di **design e altro lavoro creativo***
  3. *attività di marketing e di valorizzazione del marchio*
  4. *attività relative alla proprietà intellettuale*
  5. *attività di formazione dei dipendenti*
  6. *attività di sviluppo di software e di banche dati*
  7. *attività relative all'acquisizione o alla locazione di beni materiali*
  8. *attività di gestione dell'innovazione.*

Come si vedrà in Sezione 2.4, la normativa italiana in vigore considera come ammissibili al credito di imposta sia le attività di ricerca e sviluppo (Art. 2 Decreto Ministeriale del 26/05/2020, G.U. 21/07/2020 n. 182) sia i lavori di design e ideazione estetica (Art. 4 Decreto Ministeriale del 26/05/2020, G.U. 21/07/2020 n. 182). Al contrario, nel *Manuale di Oslo* viene chiaramente indicato, nel Par. 4.9, che le attività descritte nel Par. 4.8 non

possono motivare innovazione per sé.

- *Par. 4.9. Sebbene queste attività possano far parte delle iniziative per l'innovazione aziendale, non possono essere svolte con questo obiettivo esplicito. La misurazione di queste attività generiche completa la caratterizzazione delle imprese come attive o non attive nell'innovazione, come definito e spiegato nel Capitolo 3. Questa sezione descrive le otto attività e fornisce le indicazioni su come stabilire se esse costituiscono attività di innovazione.*

Per concludere la breve analisi del *Manuale di Oslo*, si analizzano ora le descrizioni proposte per le attività di R&S e per le attività ingegneristiche, di design e altro lavoro creativo.

Per quanto riguarda le *attività di R&S*, il Par. 4.10 fa esplicito riferimento ai criteri del *Manuale di Frascati*.

- *Par. 4.10. La ricerca e lo sviluppo sperimentale (R&S) comprendono il lavoro creativo e sistematico intrapreso al fine di aumentare il patrimonio di conoscenze ed elaborare nuove applicazioni delle conoscenze disponibili. Secondo la definizione del Manuale di Frascati 2015 (OECD, 2015: § 2.5 t o 2.7), le attività di ricerca e sviluppo devono soddisfare cinque criteri: (i) nuova; (ii) creativa; (iii) incerta; (iv) sistematica; e (v) trasferibile e/o riproducibile. R&S comprende la ricerca di base, la ricerca applicata e lo sviluppo sperimentale.*

È evidente che per il *Manuale di Oslo* le attività di R&S sono funzionali ad aumentare il patrimonio di conoscenze al fine di elaborare nuove *applicazioni*: in tal senso, questo è coerente con la prospettiva, intrinseca nel *Manuale di Oslo*, di considerare l'innovazione come legata a sviluppi pratici (prodotti o processi). Questo è chiarito ulteriormente nel seguente Par. 4.11.

- *Par. 4.11. R&S come attività di innovazione: per definizione, la ricerca applicata è diretta verso uno scopo o un obiettivo pratico specifico, mentre lo sviluppo sperimentale cerca di produrre nuovi prodotti o processi o migliorare prodotti o processi esistenti. Quindi, c'è un'attività diretta all'innovazione. Sebbene la ricerca di base per ampliare il patrimonio di conoscenze di un'impresa non possa essere utilizzata per perseguire innovazioni specifiche durante il periodo di osservazione, per motivi pratici, tutti i tipi di R&S attuati o pagati dalle imprese che determinano reddito sono considerati per definizione un'attività di innovazione di tali imprese.*

*Le sezioni 4.3 e 4.4 che seguono forniscono ulteriori chiarimenti.*

Come si può evincere dal Par. 4.11, mentre le attività di ricerca applicata e sviluppo sperimentale sono direttamente collegati all'innovazione, le attività di ricerca di base, pur non essendo legate ad innovazioni specifiche (implicitamente considerate di prodotto o processo), possono essere considerate come attività di R&S funzionali ad attività di innovazione.

Per quanto riguarda le attività ingegneristiche, di design e altro lavoro creativo, il Par. 4.12 chiarisce il rapporto fra tali attività e attività di R&S.

- *Par. 4.12. L'attività ingegneristica, di design e altro lavoro creativo includono attività sperimentali e creative che **possono essere strettamente legate a ricerca e sviluppo sperimentale (R&S), ma non soddisfano tutti e cinque i criteri di R&S.** Questi includono le attività di controllo (follow-up) o le attività ausiliarie di R&S, o le attività che vengono eseguite indipendentemente da R&S.*

Il Par. 4.13 descrive chiaramente le attività ingegneristiche.

- *Par. 4.13. L'attività ingegneristica **implica le procedure, i metodi e gli standard della produzione e del controllo qualità.** Le attività comprendono la pianificazione di specifiche tecniche, i test, la valutazione; l'installazione e la riproduzione di beni, servizi, processi o sistemi; l'installazione di attrezzature, la preparazione, il collaudo, prove e dimostrazioni per l'utente; le attività per estrarre conoscenze o informazioni di progettazione provenienti da prodotti o attrezzature di processo esistenti (reverse engineering).*

Come si vedrà in Sezione 2.4, le attività ingegneristiche non sono contemplate dalla normativa interna, mentre lo sono le attività di design e ideazione estetica. Nel *Manuale di Oslo*, le attività di design e altro lavoro creativo (legato al concetto di ideazione estetica) sono introdotte nel Par. 4.14 e poi descritte in dettaglio nel Par. 4.15 (design) e Par. 4.16 (altro lavoro creativo).

- *Par. 4.14. Per molte imprese di servizi, **il design e altro lavoro creativo costituiscono la loro principale attività creativa per l'innovazione.** Mentre queste attività spesso si traducono in conoscenza, raramente soddisfano i requisiti funzionali di novità e incertezza di R&S, o sono condotte su una base specifica.*

È importante sottolineare che il design e altro lavoro creativo vengono esplicitamen-

te associati al requisito di creatività del *Manuale di Frascati*, mentre viene indicato espressamente che difficilmente si ha soddisfacimento dei requisiti di novità ed incertezza del *Manuale di Frascati*; quindi, il design e altro lavoro creativo non possono essere considerate come attività di R&S (come già anticipato nel Par. 4.12).

- *Par. 4.15. Il **design** comprende una vasta gamma di attività per sviluppare una funzione, una forma o un aspetto nuovi o modificati di beni, servizi o processi, inclusi i processi aziendali che devono essere utilizzati dall'impresa stessa. L'obiettivo del **design di prodotto** è quello di migliorare l'attrattiva (estetica) o la facilità d'uso (funzionalità) di beni o servizi. Il **design di processo**, che può essere strettamente collegato all'attività ingegneristica, migliora l'efficienza dei processi. Le caratteristiche comuni delle attività di design di prodotto includono il coinvolgimento dei potenziali utenti nel processo di design (tramite sondaggi su potenziali utenti, ricerca etnografica, co-creazione o gruppi di utenti del progetto), nei test pilota su un campione di potenziali utenti e negli studi post-implementazione per identificare o risolvere i problemi di un particolare progetto. Le capacità progettuali del prodotto e i metodi del design thinking (pensiero progettuale) sono esaminati in maggior dettaglio nel Capitolo 5.*

È interessante notare che le attività di design possono sia riguardare un prodotto che un processo.

- *Par. 4.16. Con **altro lavoro creativo** si intendono tutte le attività per l'acquisizione di nuove conoscenze o per l'applicazione delle conoscenze in un modo nuovo che non soddisfano i requisiti specifici di novità e incertezza richiesti per R&S (anche in relazione alla non-ovvietà). Altre attività di lavoro creativo comprendono l'**ideazione** (il processo creativo di generazione di nuove idee), lo sviluppo delle **idee preliminari per le innovazioni** e le attività relative al **cambiamento organizzativo** come parte delle attività di innovazione di prodotto o di processo aziendale.*

Per finire, il Par. 4.17 chiarisce come le attività ingegneristiche, di design e altro lavoro creativo possano essere interpretate come attività di innovazione.

- *Par. 4.17. Le attività ingegneristica, di design e altro lavoro creativo come attività di innovazione: **la maggior parte delle attività di design e altro lavoro creativo sono attività di innovazione, con l'eccezione di modifiche minori** che non soddisfano i requisiti per l'innovazione, come la produzione di un prodotto esistente*

*in un nuovo colore. Identificare l'utilizzo del design thinking da parte delle imprese può aiutare a differenziare i cambiamenti minori delle attività di design dalle attività di innovazione. Molte attività ingegneristiche non sono attività di innovazione, come la produzione quotidiana e le procedure di controllo qualità per processi esistenti. Le attività ingegneristiche per estrarre conoscenze o informazioni di progettazione provenienti da prodotti o attrezzature di processo esistenti (reverse engineering), o per modificare o introdurre nuovi processi di produzione o nuovi servizi o metodi di consegna, possono essere o meno un'attività di innovazione, a seconda che tali attività siano condotte per l'innovazione o per altri motivi.*

Il Par. 4.17 evidenzia un'osservazione intuitiva, legata al fatto che modifiche minori (nell'ambito di attività ingegneristica, di design e altro lavoro creativo) non possano essere considerate come attività di innovazione.

## 2.4 LA NORMATIVA ITALIANA: PASSATO E PRESENTE

Prima di entrare nei dettagli della normativa attualmente in vigore (associata al D.M. del 26/05/2020), si riporta come riferimento la precedente normativa in vigore (fra il 2013 ed il 2019), per consentire al lettore di meglio comprendere l'adeguamento della normativa italiana ai Manuali di Frascati ed Oslo e fornire una possibile mappatura della normativa interna in termini di TRL, già richiamato in Sezione 2.2.

### NORMATIVA ITALIANA PREGRESSA (PASSATO)

La definizione di un'attività come attività di ricerca e sviluppo era chiaramente definita dal seguente Comma 4 dell'Art. 3 del Decreto-legge<sup>[76]</sup> del 23/12/2013 n. 145.

*Sono ammissibili al credito d'imposta le seguenti attività di ricerca e sviluppo:*

- **lavori sperimentali o teorici** svolti, aventi quale principale finalità l'**acquisizione di nuove conoscenze sui fondamenti** di fenomeni e di fatti osservabili, senza che

<sup>[76]</sup> Decreto-legge del 23/12/2013 n. 145, «Interventi urgenti di avvio del piano "Destinazione Italia", per il contenimento delle tariffe elettriche e del gas, per l'internazionalizzazione, lo sviluppo e la digitalizzazione delle imprese, nonché misure per la realizzazione di opere pubbliche ed EXPO 2015», pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 300 del 23 dicembre 2013, convertito, con modificazioni, dalla Legge 21 febbraio 2014 n. 9.

*siano previste applicazioni o utilizzazioni pratiche dirette;*

- **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);
- *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;*
- **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.

Richiamando il concetto e i livelli di TRL introdotti in Sezione 2.2, è possibile mappare i vari paragrafi del Comma 4 dell'Art. 3 del Decreto-legge del 23/12/2013 n. 145 sui vari aspetti di ricerca e sviluppo come segue, dando, di conseguenza, un'interpretazione anche in termini di TRL.

- **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.

Il paragrafo sopra sembra poter essere associato ad attività di **ricerca di base**, quindi a TRL 1.

- **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).*

Il paragrafo sopra sembra poter essere associato ad attività di **ricerca industriale**, quindi a TRL fra 2 e 4.

- *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.*

Il paragrafo sopra sembra poter essere associato ad attività di **sviluppo sperimentale**, quindi a TRL fra 5 e 8.

- **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 paragrafo sopra cita espressamente “prodotti” (oltre a “processi” e “servizi”), quindi in prima battuta potrebbe essere associato a una **prima produzione**. Ciononostante, siccome viene espressamente indicato che gli stessi non devono essere impiegati in vista di applicazioni industriali o finalità commerciali, sembra che queste attività possano riferirsi ancora a sviluppo sperimentale, realisticamente al massimo livello di TRL, cioè a TRL 8. È quindi possibile concludere che la normativa interna pregressa prevedeva la possibilità di condurre attività di ricerca a qualsiasi livello di TRL fra 1 ed 8, anche in presenza di “miglioramenti” di prodotti, processi o servizi a TRL medio-alto.

### **NORMATIVA ITALIANA IN VIGORE (PRESENTE)**

La normativa italiana in vigore (Decreto Ministeriale<sup>[77]</sup> del 26/05/2020, G.U. 21/07/2020

<sup>[77]</sup> DM 26.5.2020 Ministero dello Sviluppo economico (G.U. 21.7.2020 n. 182), “Disposizioni applicative per nuovo

n. 182) distingue fra le attività di *ricerca e sviluppo* (Art. 2) e le attività di *innovazione tecnologica* (Art. 3). Nella normativa sono anche specificate le attività di *design e ideazione estetica* (Art. 4).

### ATTIVITÀ DI RICERCA E SVILUPPO

Per quanto riguarda le *attività di ricerca e sviluppo*, il Comma 1 dell'Art. 2 Decreto Ministeriale del 26/05/2020, G.U. 21/07/2020 n. 182 fa esplicito riferimento al *Manuale di Frascati*.

1. *Ai fini dell'applicazione del comma 200 dell'art. 1 della legge 27 dicembre 2019, n.160, la classificazione delle attività di **ricerca fondamentale**, di **ricerca industriale** e di **sviluppo sperimentale** in campo scientifico o tecnologico ammissibili al credito d'imposta, di cui alle lettere m), q) e j) del punto 15 del paragrafo 1.3 della comunicazione della Commissione (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014, è operata sulla base delle regole indicate nei successivi commi del presente articolo, tenendo conto dei principi generali e dei criteri contenuti nelle linee guida per le rilevazioni statistiche nazionali delle spese per ricerca e sviluppo elaborate dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE, **Manuale di Frascati 2015**).*

È interessante notare che, mentre nella normativa italiana pregressa il riferimento al livello di TRL (cioè la distinzione fra ricerca fondamentale, ricerca industriale e sviluppo sperimentale) era implicito, nella normativa attuale il riferimento è esplicitato. Come vedremo meglio nel seguito, questo è allineato a quanto previsto dal *Manuale di Frascati* e garantisce il fatto che vi possa essere ricerca e sviluppo a qualsiasi livello di TRL fra 1 ed 8. In questo senso, la normativa interna in vigore conferma quanto previsto anche dalla normativa pregressa.

Il Comma 2 dell'Art. 2 Decreto Ministeriale del 26/05/2020, G.U. 21/07/2020 n. 182 descrive quindi in dettaglio le attività di ricerca e sviluppo associate ai vari livelli di TRL.

2. *Costituiscono attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta i lavori svolti nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, anche in relazione a progetti di ricerca e sviluppo avviati in periodi d'imposta precedenti, classificabili in una o più delle seguenti categorie generali:*

credito d'imposta, per attività di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica e di design.

- a. ricerca fondamentale:** si considerano attività di ricerca fondamentale i lavori sperimentali o teorici finalizzati principalmente all'acquisizione di nuove conoscenze in campo scientifico o tecnologico, attraverso l'analisi delle proprietà e delle strutture dei fenomeni fisici e naturali, senza necessariamente considerare un utilizzo o un'applicazione particolare a breve termine delle nuove conoscenze acquisite da parte dell'impresa; il risultato delle attività di ricerca fondamentale è di regola rappresentato per mezzo di schemi o diagrammi esplicativi o per mezzo di teorie interpretative delle informazioni e dei fatti emergenti dai lavori sperimentali o teorici;
- b. ricerca industriale:** si considerano attività di ricerca industriale i lavori originali intrapresi al fine di individuare le possibili utilizzazioni o applicazioni delle nuove conoscenze derivanti da un'attività di ricerca fondamentale o al fine di trovare nuove soluzioni per il raggiungimento di uno scopo o un obiettivo pratico predeterminato; tali attività, in particolare, mirano ad approfondire le conoscenze esistenti al fine di risolvere problemi di carattere scientifico o tecnologico; il loro risultato è rappresentato, di regola, da un modello di prova che permette di verificare sperimentalmente le ipotesi di partenza e di dare dimostrazione della possibilità o meno di passare alla fase successiva dello sviluppo sperimentale, senza l'obiettivo di rappresentare il prodotto o il processo nel suo stato finale;
- c. sviluppo sperimentale:** si considerano attività di sviluppo sperimentale i lavori sistematici, basati sulle conoscenze esistenti ottenute dalla ricerca o dall'esperienza pratica, svolti allo scopo di acquisire ulteriori conoscenze e raccogliere le informazioni tecniche necessarie in funzione della realizzazione di nuovi prodotti o nuovi processi di produzione o in funzione del miglioramento significativo di prodotti o processi già esistenti. Per miglioramento significativo di prodotti o processi già esistenti s'intendono le modifiche che hanno il carattere della novità e che non sono il risultato di un semplice utilizzo dello stato dell'arte nel settore o dominio di riferimento. Il risultato dei lavori di sviluppo sperimentale è di regola rappresentato da prototipi o impianti pilota. Per prototipo s'intende un modello originale che possiede le qualità tecniche essenziali e le caratteristiche di funzionamento del prodotto o del processo oggetto delle attività di sviluppo sperimentale e che permette di effettuare le prove per apportare le modifiche necessarie e fissare le caratteristiche finali del prodotto o del processo; per impianto pilota s'intende un insieme di macchi-

*nari, dispositivi, attrezzature o altri elementi che permette di testare un prodotto o un processo su una scala o in un ambiente prossimi alla realtà industriale o finale.*

Le definizioni introdotte nel Comma 2 sopra riprendono le definizioni delle stesse tipologie di attività definite nel *Manuale di Frascati* in Sezione 2.2. Si può anche notare che le definizioni sopra riprendono le definizioni, aventi carattere indicativo e non normativo, riportate nella Comunicazione della Commissione Europea – Disciplina comunitaria per gli aiuti di stato alla ricerca e sviluppo, precedentemente introdotte (si vedano i riferimenti nelle note a piè di pagina 6,7).

Il Comma 3 dell'Art. 2 Decreto Ministeriale del 26/05/2020, G.U. 21/07/2020 n. 182 descrive quindi in dettaglio le attività di ricerca e sviluppo associate ai vari livelli di TRL.

3. *Ai fini dell'ammissibilità al credito d'imposta, assumono rilevanza le attività di ricerca e sviluppo che perseguono **un progresso o un avanzamento delle conoscenze o delle capacità generali in un campo scientifico o tecnologico e non già il semplice progresso o avanzamento delle conoscenze o delle capacità proprie di una singola impresa.** La condizione del perseguimento di un progresso o un avanzamento delle conoscenze e delle capacità generali si considera realizzata anche nel caso dell'**adattamento delle conoscenze o delle capacità relative a un campo della scienza o della tecnica al fine di realizzare un avanzamento in un altro campo in relazione al quale tale adattamento non sia facilmente deducibile o attuabile.** Si considerano ammissibili al credito d'imposta le attività svolte in relazione a un progetto di ricerca e sviluppo che persegua tale obiettivo **anche nel caso in cui l'avanzamento scientifico o tecnologico ricercato non sia raggiunto o non sia pienamente realizzato.** 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.*

Il Comma 3 sopra riportato consente di fare le seguenti osservazioni.

- Le attività di ricerca e sviluppo devono riferirsi ad un campo scientifico o tecnologico, non semplicemente all'ambito strettamente aziendale. Questo aspetto può essere considerato allineato al *criterio di novità* introdotto dal *Manuale di Frascati*, come visto in Sezione 2.2.
- Le attività di ricerca e sviluppo possono essere ritenute tali anche in presenza di un adattamento delle conoscenze o delle capacità relative a un campo della scienza o della tecnica al fine di realizzare un avanzamento in un altro campo in relazione al quale tale adattamento non sia facilmente deducibile o attuabile. Questo aspetto può essere considerato allineato al *criterio di creatività* introdotto dal *Manuale di Frascati*, come visto in Sezione 2.2.
- Viene espressamente indicato che le attività di ricerca e sviluppo possono essere considerate tali anche nel caso in cui l'avanzamento scientifico o tecnologico ricercato non sia raggiunto o non sia pienamente realizzato. Questo aspetto può essere considerato allineato al *criterio di incertezza* introdotto dal *Manuale di Frascati*, come visto in Sezione 2.2.
- Viene espressamente indicato che attività di ricerca e sviluppo possono essere considerate tali anche nel caso in cui il progresso scientifico o tecnologico sia già stato tentato o raggiunto da altri soggetti (non correlati all'impresa) ma queste informazioni non siano pubblicamente disponibili (per esempio, perché coperte da segreto industriale). Questo aspetto sembra indirettamente legato al *criterio di trasferibilità* introdotto dal *Manuale di Frascati*, come visto in Sezione 2.2. In particolare, l'indicazione data dal Comma 3 suggerisce che la trasferibilità (delle conoscenze legate al progresso o innovazione conseguenti alle attività di ricerca e sviluppo) debbano intendersi all'interno dell'azienda e non verso l'esterno (per esempio, condivise pubblicamente).

### ATTIVITÀ DI INNOVAZIONE TECNOLOGICA

Per quanto riguarda le *attività di innovazione tecnologica*, il Comma 1 dell'Art. 3 Decreto Ministeriale del 26/05/2020, G.U. 21/07/2020 n. 182 fa esplicito riferimento al *Manuale di Oslo*.

1. *Ai fini dell'applicazione del comma 201 dell'art. 1 della legge 27 dicembre 2019, n.160, la classificazione delle **attività di innovazione tecnologica** ammissibili al credito d'imposta è operata sulla base delle regole indicate nei successivi commi del presente articolo, tenendo conto dei principi generali e dei criteri contenuti nelle linee guida per le rilevazioni statistiche nazionali sull'innovazione elaborate dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE, **Manuale di Oslo 2018**).*

Il Comma 2 dell'Art. 3 Decreto Ministeriale del 26/05/2020, G.U. 21/07/2020 n. 182 specifica in dettaglio quali siano le attività di innovazione tecnologica ammissibili al credito di imposta, riprendendo, come visto in Sezione 2.3, le linee guida del *Manuale di Oslo*.

2. *Costituiscono attività di innovazione tecnologica ammissibili al credito d'imposta i lavori, diversi da quelli di ricerca e sviluppo indicati nell'art. 2 del presente decreto, svolti nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, anche in relazione a progetti avviati in periodi d'imposta precedenti, finalizzati alla realizzazione o all'introduzione di prodotti o processi nuovi o significativamente migliorati, rispetto a quelli già realizzati o applicati dall'impresa. A titolo esemplificativo e non esaustivo, per **prodotti nuovi o significativamente migliorati** s'intendono beni o servizi che si differenziano, rispetto a quelli già realizzati dall'impresa, sul piano delle caratteristiche tecniche, dei componenti, dei materiali, del software incorporato, della facilità d'impiego, della semplificazione della procedura di utilizzo, della maggiore flessibilità o di altri elementi concernenti le prestazioni e le funzionalità; per **processi nuovi o significativamente migliorati**, rispetto a quelli già applicati dall'impresa, s'intendono processi o metodi di produzione e di distribuzione e logistica di beni o servizi che comportano cambiamenti significativi nelle tecnologie, negli impianti, macchinari e attrezzature, nel software, nell'efficienza delle risorse impiegate, nell'affidabilità e sicurezza per i soggetti interni o esterni coinvolti nei processi aziendali. Le attività ammissibili al credito*

*d'imposta comprendono esclusivamente i lavori svolti nelle fasi precompetitive legate alla progettazione, realizzazione e introduzione delle innovazioni tecnologiche fino ai lavori concernenti le fasi di test e valutazione dei prototipi o delle installazioni pilota, intesi nell'accezione indicata all'art. 2, comma 2, lettera c), del presente decreto.*

Il Comma 2 dell'Art. 3 Decreto Ministeriale del 26/05/2020, G.U. 21/07/2020 n. 182 consente di fare le seguenti osservazioni.

- L'innovazione tecnologica viene associata all'innovazione di prodotto o di processo, in modo allineato a quanto previsto nel *Manuale di Oslo*.
- Le attività ammissibili al credito di imposta sono quelle associate alle fasi precompetitive, fino alle fasi di test e valutazione dei prototipi secondo quanto indicato dall'Art. 2, comma 2, lettera c), quindi in qualche modo collegando questa definizione al *Manuale di Frascati*. Come visto in Sezione 2.3, il *Manuale di Oslo* contempla, al contrario, la possibilità di innovazione tecnologica anche in presenza di commercializzazione di prodotto (la ricaduta su prodotti commercializzati è necessaria). In questo senso, la normativa italiana sembra più restrittiva di quanto previsto dalle linee guida dell'OCSE.
- Viene espressamente indicato che prodotti nuovi o significativamente migliorati possono anche essere considerati tali anche in virtù del software incorporato. In altre parole, l'utilizzo di soluzioni software non innovative di per sé, ma in grado di introdurre funzionalità nuove a prodotti, possono essere considerate come attività di innovazione.

Per concludere, il Comma 3 dell'Art. 3 Decreto Ministeriale del 26/05/2020, G.U. 21/07/2020 n. 182 specifica in dettaglio quali non possano essere considerate attività di innovazione tecnologica ammissibili al credito di imposta.

**3. Non si considerano attività di innovazione tecnologica ammissibili al credito d'imposta: i lavori svolti per apportare modifiche o migliorie minori ai prodotti e ai processi già realizzati o applicati dall'impresa; i lavori svolti per la soluzione di problemi tecnici legati al normale funzionamento dei processi di produzione dell'impresa o per l'eliminazione di difetti di fabbricazione dei prodotti dell'impresa; i lavori svolti per adeguare o personalizzare i prodotti o i processi dell'impresa**

*su specifica richiesta di un committente; i lavori svolti per il controllo di qualità dei prodotti o dei processi e per la standardizzazione degli stessi e in generale i lavori richiesti per l'adeguamento di processi e prodotti a specifici obblighi previsti dalle norme in materia di sicurezza, salute e igiene del lavoro o in materia ambientale.*

Come intuitivo, il Comma 3 non considera come attività di innovazione tecnologica una qualsiasi attività che risolva problemi legati al normale funzionamento di prodotti o processi o apporti migliorie “minori” a prodotti o processi già esistenti.

#### **ATTIVITÀ DI DESIGN E IDEAZIONE ESTETICA**

Come anticipato all'inizio della sezione, il Comma 1 dell'Art. 4 del Decreto Ministeriale del 26/05/2020, G.U. 21/07/2020 n. 182 introduce la possibilità di considerare ammissibili al credito d'imposta i lavori di design e ideazione estetica, diversi da quelli svolti nell'ambito delle attività di ricerca e sviluppo e di innovazione tecnologica indicate negli Articoli 2 e 3 precedentemente discussi.

- 1. Ai fini dell'applicazione del comma 202 dell'art. 1 della legge 27 dicembre 2019, n.160, si considerano attività ammissibili al credito d'imposta i **lavori di design e ideazione estetica**, diversi da quelli svolti nell'ambito delle attività di ricerca e sviluppo e di innovazione tecnologica indicate nei precedenti articoli 2 e 3 del presente decreto, svolti nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, anche in relazione a progetti avviati in periodi d'imposta precedenti, finalizzati ad **innovare in modo significativo i prodotti dell'impresa** sul piano della forma e di altri elementi non tecnici o funzionali; quali, ad esempio, le caratteristiche delle linee, dei contorni, dei colori, della struttura superficiale, degli ornamenti. A questi effetti, **per prodotto si intende qualsiasi oggetto industriale o artigianale, compresi i componenti di prodotti complessi, gli imballaggi, le presentazioni, i simboli grafici e caratteri tipografici.***

Il Comma 1 indica chiaramente che l'innovazione legata a lavori di design e ideazione estetica si riferisce ad innovazione di *prodotto*, in modo coerente a quanto previsto dal *Manuale di Oslo*. Mentre quest'ultimo manuale, come visto in Sezione 2.3, considera innovazione di prodotto o processo, lo stesso manuale identifica, nel Paragrafo 4.8, otto tipi di attività che le imprese possono intraprendere per innovare, fra cui la seconda attività è *attività ingegneristica, di design e altro lavoro creativo*. In tal senso, la normativa

italiana sembra evidenziare l'importanza, a livello nazionale, degli aspetti di design ed innovazione estetica, essendo particolarmente rilevanti per la manifattura nazionale.

## 2.5 LA CERTIFICAZIONE DEL CREDITO DI IMPOSTA

Con DPCM del 15/09/2023 (GU n.258 del 4-11-2023), è stato istituito l'albo dei certificatori, tenuto presso la Direzione generale per la politica industriale, l'innovazione e le PMI del Ministero delle Imprese e del Made in Italy (MIMIT). I certificatori sono abilitati alla certificazione di cui al seguente Art. 1 del DPCM del 15/09/2023:

- Art. 1. Oggetto

1. *Il presente decreto reca, ai sensi e per gli effetti dell'art.23, commi da 2 a 8, del decreto-legge n. 73 del 2022, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2022, n. 122, disposizioni in materia di certificazione attestante la qualificazione delle **attività di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica e di design e ideazione estetica**, di cui, rispettivamente, ai commi 200, 201 e 202 della legge 27 dicembre 2019, n. 160, ai fini del **riconoscimento del credito d'imposta** nelle misure previste dai commi da 203 a 203-quater della stessa norma, la qualificazione delle attività di ricerca e sviluppo ai sensi dell'art. 3 del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2014, n. 9, nonché la qualificazione delle attività di innovazione tecnologica finalizzate al raggiungimento di obiettivi di innovazione digitale 4.0 e di transizione ecologica, ai fini del riconoscimento del credito d'imposta in misura maggiorata per le attività di innovazione tecnologica previsto dal quarto periodo del comma 203 e dai successivi commi 203-quinquies e 203-sexies del medesimo art. 1 della predetta legge n. 160 del 2019.*

È evidente che la certificazione fa riferimento diretto alle tipologie di attività contemplate dalla normativa italiana in vigore per il credito di imposta, come visto nella parte finale di Sez. 2.4. Questa corrispondenza diretta è evidenziata dai seguenti Commi 1 e 2 dell'Art. 3 del DPCM del 15/09/2023:

- Art. 3. Procedura e contenuto della certificazione

1. *La certificazione di cui all'art. 1 del presente decreto può esser richiesta dai **sogetti***

*che abbiano effettuato o intendano effettuare investimenti in attività ammissibili ai fini del riconoscimento dei crediti d'imposta di cui all'art. 23, comma 2, del decreto-legge 21 giugno 2022, n. 73, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2022, n. 122, a condizione che le violazioni relative all'utilizzo dei suddetti crediti d'imposta non siano state già constatate con processo verbale o contestate con atto impositivo.*

2. *L'impresa che intende avvalersi della procedura di certificazione deve farne richiesta al Ministero delle imprese e del made in Italy, tramite l'apposito modello e secondo le modalità informatiche definite con il decreto direttoriale di cui all'art. 2, comma 2, nel quale dovrà essere data indicazione del soggetto certificatore incaricato dall'impresa per l'esperimento delle attività di certificazione e della dichiarazione di accettazione dell'incarico da parte dello stesso.*

Il ruolo del certificatore è quello di “accompagnare” un’azienda a caratterizzare in modo chiaro la rispondenza delle proprie attività ai criteri del *Manuale di Frascati* (nel caso di attività di ricerca e sviluppo) o del *Manuale di Oslo* (nel caso di attività di innovazione tecnologica). In particolare, il modello di certificazione (come da Allegato del Decreto Direttoriale del MIMIT del 5/6/2024) prevede le seguenti possibili attività:

- attività di ricerca e sviluppo, specializzate in:
  - RICERCA E SVILUPPO (art. 3 del D.L. n. 145/2013);
  - RICERCA E SVILUPPO (art. 1, co. 200 L. n. 160/2019);
- attività di innovazione tecnologica, specializzate in:
  - INNOVAZIONE TECNOLOGICA (art. 1, co. 201 L. n. 160/2019);
  - INNOVAZIONE TECNOLOGICA FINALIZZATA AL RAGGIUNGIMENTO DI OBIETTIVI DI INNOVAZIONE DIGITALE 4.0 (art. 1, co. 203-quinquies e 203-sexies L. n. 160/2019);
  - INNOVAZIONE TECNOLOGICA FINALIZZATA AL RAGGIUNGIMENTO DI OBIETTIVI DI TRANSIZIONE ECOLOGICA (art. 1, co. 203-quinquies e 203-sexies L. n. 160/2019).

In generale, la certificazione richiede la compilazione, da parte del certificatore, di un form di certificazione online su apposito sito predisposto dal MIMIT. Tale *form* è costituito da quattro sezioni.

- **La prima sezione**, denominata «*Informazioni concernenti le capacità organizzative*

*e le competenze tecniche dell'impresa richiedente la certificazione o dei soggetti esterni a cui la ricerca è stata commissionata, al fine di attestarne l'adeguatezza rispetto all'attività effettuata o programmata (art. 3, co. 4 del D.P.C.M. del 15 settembre 2023)», è la stessa, in termini di contenuti informativi, per qualsiasi tipologia di attività. L'obiettivo di questa sezione è quello di fornire elementi di valutazione generale (soprattutto quantitativi) dell'impresa richiedente la certificazione o dei soggetti esterni cui la ricerca è stata commissionata.*

- **La seconda sezione**, denominata «*Descrizione del progetto o del sottoprogetto realizzato o in corso di realizzazione e delle diverse fasi inerenti allo stesso ovvero, nel caso di investimento non ancora effettuato, descrizione del progetto o sottoprogetto da iniziare (art. 3, co. 4 del D.P.C.M. del 15 settembre 2023)», è la stessa, in termini di contenuti informativi (eventualmente specializzati per la particolare tipologia di attività) per ogni tipologia di attività. L'obiettivo di questa sezione è di motivare la necessità di attività di innovazione legata al progetto, in particolare: definire il settore ed ambito del progetto; individuare il problema alla base dell'innovazione; definire lo stato dell'arte del progetto al momento di partenza del progetto; definire l'obiettivo del progetto (legato, da un punto di vista logico, al superamento del problema); descrivere il gruppo di lavoro impiegato nel progetto; discutere su accordi con portatori di interesse e contratti di collaborazione con università, enti di ricerca (anche per sottolineare l'interazione con altre entità rilevanti); individuare gli indicatori di prestazione utili a valutare i risultati ottenuti nel progetto; descrivere le attività e fasi del progetto (cioè come il progetto è evoluto); descrivere le criticità e tentativi realizzati durante l'esecuzione dell'attività (tipiche di un qualsiasi processo di innovazione); descrivere i risultati conseguiti o attesi; descrivere la divulgazione e trasferimento dei risultati; descrivere gli eventuali brevetti/ricieste di brevetti o protezione della proprietà intellettuale (oppure motivare l'assenza degli stessi); descrivere l'eventuale processo di revisione a seguito dell'attuazione del progetto.*
- **La terza sezione**, denominata «*Ulteriori informazioni e gli altri elementi descrittivi ritenuti utili per la completa rappresentazione della fattispecie agevolativa, in funzione delle attività di vigilanza da parte del Ministero delle imprese e del made*

*in Italy e per l'effettuazione dei controlli dell'Agenzia delle Entrate sulla corretta applicazione del credito d'imposta ai sensi del comma 207 dell'art. 1 della L. n. 160/2019 (art. 3, co. 4 del D.P.C.M. del 15 settembre 2023)», è dedicata a fornire gli indicatori economici (spesa e credito di imposta sulle varie annualità del progetto), scegliendo uno fra i seguenti casi.*

- CASO 1A. Attività di ricerca fondamentale, ricerca industriale e sviluppo sperimentale ai sensi dell'art. 3 del D.L. n. 145/2013 e relative voci di spesa.
- CASO 1B. Attività di ricerca fondamentale, ricerca industriale e sviluppo sperimentale ai sensi dell'art. 1, co. 200 della L. n. 160/2019 e relative voci di spesa.
- CASO 2. Attività di innovazione tecnologica ai sensi dell'art. 1, co. 201 della L. n. 160 del 160/2019 e relative voci di spesa.
- CASO 3. Attività di design e ideazione estetica ai sensi dell'art. 1, co. 202 della L. n. 160 del 27 dicembre 2019 e relative voci di spesa.
- CASO 4. Attività di innovazione tecnologica per obiettivi di innovazione digitale 4.0 o transizione ecologica ai sensi dell'art. 1, commi 203-quinquieses e 203-sexies della L. n. 160 del 27 dicembre 2019 e relative voci di spesa.
- **La quarta sezione**, denominata «*Motivazioni tecniche sulla base delle quali viene attestata la sussistenza dei requisiti per l'ammissibilità al credito d'imposta o il riconoscimento della maggiorazione di aliquota (art. 3, co. 4 del D.P.C.M. del 15 settembre 2023)», è la sezione dedicata a verificare la rispondenza dell'attività ai criteri del *Manuale di Frascati* o di *Oslo*.*
- Per quanto riguarda l'attività di ricerca e sviluppo, bisogna motivare il rispetto, attraverso l'attività condotta, dei cinque criteri del *Manuale di Frascati*, già discussi in Sez. 2.2.
- Per quanto riguarda l'attività di innovazione tecnologica (qualunque sia la particolare declinazione della stessa, cioè di prodotto/processo o finalizzata all'innovazione digitale o finalizzata alla transizione ecologica), bisogna motivare il rispetto, attraverso l'attività condotta, dei seguenti quattro "pilastri" dell'innovazione tecnologica, desumibili dal Cap. 2 del *Manuale di Oslo*.
- **Applicazione pratica di conoscenza**. Comprensione delle informazioni e capacità di utilizzarle per scopi diversi. Ricerca e sviluppo, ricerca di mercato, attività ingegneristiche di valutazione efficienza dei processi, analisi dati, ecc.

sono esempi di fonte di conoscenza che possono generare innovazione. Tale aspetto fa riferimento ai Parr. 2.13-2.16 del *Manuale di Oslo*.

- **Novità rispetto a potenziali utilizzi.** Sviluppo e adozione di nuovi prodotti o processi la cui novità è legata ai suoi potenziali utilizzi, determinata dalle caratteristiche del prodotto o del processo rispetto alle alternative, e dalle precedenti esperienze del suo fornitore e degli utenti previsti. Tale aspetto fa riferimento ai Parr. 2.17-2.18 del *Manuale di Oslo*.
- **Implementazione e uso effettivo.** Sforzi sistemici compiuti dall'organizzazione affinché l'innovazione sia accessibile ai potenziali utenti sia interni che esterni all'organizzazione stessa, anche al fine di valutarne eventuali migliorie che, esse stesse, possono diventare a loro volta innovazioni. Tale aspetto fa riferimento ai Parr. 2.19-2.21 del *Manuale di Oslo*.
- **Creazione di valore.** Vantaggio diretto o indiretto per l'organizzazione e per i suoi portatori di interesse, a seguito della implementazione dell'innovazione di design o ideazione estetica. Tale aspetto fa riferimento ai Parr. 2.22-2.25 del *Manuale di Oslo*.

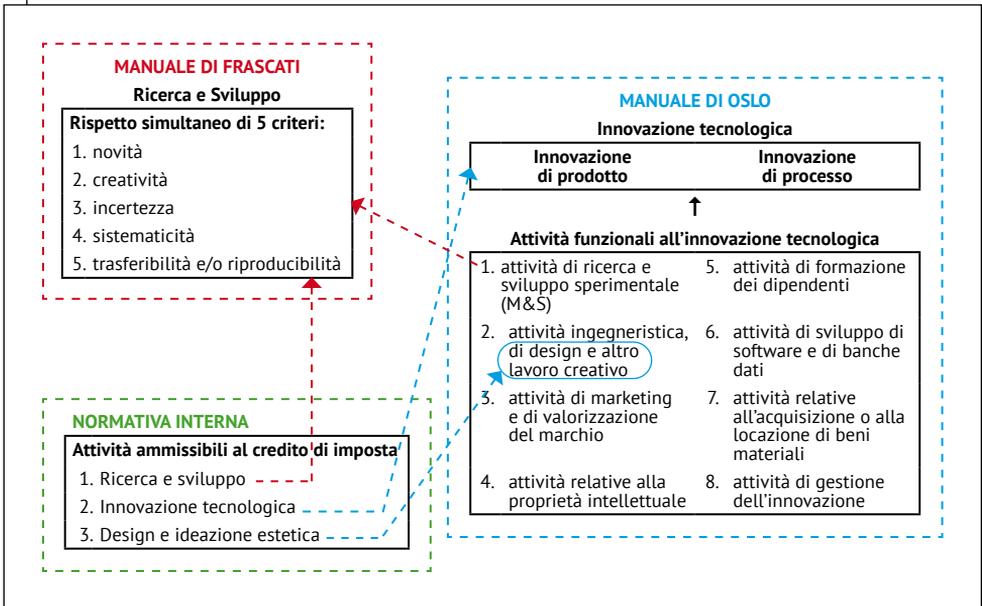
## 2.6 CONCLUSIONI

In questo capitolo abbiamo presentato una semplice panoramica sugli aspetti di ricerca e sviluppo nell'ambito di progetti aziendali. In particolare, è stata presentata una panoramica sulla normativa italiana e su due manuali.

- **Manuale di Frascati:** un'attività può essere definita di ricerca e sviluppo nel caso rispetti cinque criteri: (1) novità, (2) creatività, (3) incertezza, (4) sistematicità, (5) trasferibilità e/o riproducibilità.
- **Manuale di Oslo:** vi può essere innovazione tecnologica come innovazione di prodotto o processo, e tale innovazione può essere raggiunta attraverso otto tipologie di attività, fra cui attività di ricerca e sviluppo (con esplicito riferimento al *Manuale di Frascati*) ed attività di design e altro lavoro creativo.
- **Normativa interna:** mentre la *normativa pregressa* prevedeva che un'attività potesse essere classificata di ricerca e sviluppo nel caso ci fosse acquisizione di conoscenze (a qualsiasi livello di TRL), la *normativa in vigore* prevede che ci

possa essere (Art. 2) *attività di ricerca e sviluppo* (con chiaro riferimento al *Manuale di Frascati*), (Art. 3) *attività di innovazione tecnologica* (con chiaro riferimento al *Manuale di Oslo*), (Art. 4) *attività di design e ideazione estetica*.

Le relazioni fra *Manuale di Frascati*, *Manuale di Oslo* e *Normativa interna* possono essere sinteticamente rappresentate come mostrato in *Figura 1*.



**Figura 1.** Schematizzazione delle relazioni fra *Manuale di Frascati*, *Manuale di Oslo* e *Normativa interna* in vigore.

Dall’analisi condotta, è evidente che il *Manuale di Frascati* presenta le linee guida più restrittive per la classificazione di un’attività quale attività di R&S. In particolare, il rispetto del primo criterio (novità) implica “quasi automaticamente” il soddisfacimento del criterio di innovazione secondo il *Manuale di Oslo*: innovazione a livello settoriale implica necessariamente innovazione a livello aziendale (il contrario sarebbe un controsenso).

L'Agenzia delle Entrate ha fatto continuo riferimento, nella valutazione degli aspetti di ricerca e sviluppo di progetti che hanno beneficiato del credito di imposta fra gli anni 2016 e 2019, al *Manuale di Frascati*, pur non essendo questo contemplato nella normativa italiana pregressa (cioè la normativa in vigore nell'intervallo temporale dal 2016 al 2019). In altre parole, è stato considerato il manuale di prassi più restrittivo e, oltre a questo, sono state date interpretazioni molto conservative delle linee guida del manuale stesso.

L'impostazione dell'Agenzia delle Entrate è stata sostanzialmente confermata dal processo di certificazione delle attività di ricerca e sviluppo e innovazione tecnologica introdotto nel 2024. Infatti, ai fini di certificare le proprie attività, un'azienda deve mostrare (oltre a fornire ulteriori informazioni di contorno) il rispetto dei criteri del *Manuale di Frascati* (per attività di ricerca e sviluppo) o del *Manuale di Oslo* (per attività di innovazione tecnologica).

Mentre l'innovazione tecnologica è naturalmente associata ad un livello di TRL alto (fra 4 ed 8), la Commissione europea ha portato avanti una visione delle attività di ricerca e sviluppo molto "aperta" e compatibile con qualsiasi livello di TRL fra 1 ed 8. In altre parole, ricerca e sviluppo possono essere portati avanti in molti modi: attraverso l'individuazione di principi fondamentali (ricerca fondamentale), ma anche attraverso attività relative a prototipi sperimentali. Questa prospettiva è stata recepita in modo evidente (attraverso l'esplicito riferimento al *Manuale di Frascati* e al *Manuale di Oslo*) dalla normativa italiana in vigore.

**PARTE SECONDA**

---

**CONTESTAZIONI SU  
CREDITO DI IMPOSTA R&S**

### 3 CREDITI D'IMPOSTA NON SPETTANTI E CREDITI D'IMPOSTA INESISTENTI

A cura di IGNAZIO LA CANDIA<sup>[78]</sup>

#### 3.1 PREMESSA

La normativa relativa alla disciplina dei crediti di imposta<sup>[79]</sup>, non spettanti e inesistenti ha seguito un percorso abbastanza accidentato, caratterizzato da interventi legislativi frequenti e in alcuni casi contraddittori tra di loro. Si tratta, senza dubbio, di una delle tematiche più controverse nel diritto tributario italiano che è al centro di un vivace dibattito dottrinale che investe profili di diritto sostanziale e di ordine procedurale. La giurisprudenza di legittimità, anche se in alcuni casi ondivaga sul tema, ha contribuito in qualche misura alla individuazione e alla delimitazione della fattispecie, fornendo chiarimenti e indirizzi utili che hanno indirizzato l'azione legislativa.

La recente introduzione dell'art. 38-bis<sup>[80]</sup> del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, segna in linea di principio un cambio di passo, contribuendo a delimitare i presupposti sostanziali e procedurali dei crediti di imposta non spettanti e dei crediti di imposta inesistenti.

<sup>[78]</sup> Dottore Commercialista in Milano. Università Bicocca, Milano.

<sup>[79]</sup> La tematica dei crediti di imposta ha assunto una dimensione sistematica a seguito della riforma fiscale del 1972/1973, allorché si è affermata la c.d. fiscalità di massa, attraverso l'autoliquidazione del tributo e l'anticipazione del prelievo. Come ritenuto in dottrina (cfr. L. DEL FEDERICO, Contributo destinato alla collettanea "I diritti del contribuente"; (a cura di) A. CARINCI e T. TASSANI, Milano) la categoria dei crediti di imposta non riesce ad assumere una ben precisa connotazione a causa dell'abnorme ed asistemico ricorso allo strumento da parte del Legislatore, che spesso usa il termine in ottica descrittiva ma al tempo stesso modella variegati, multiformi e fantasiosi crediti di imposta, speciali regimi di detrazione e bonus. Cfr., per un inquadramento sistematico della fattispecie, M. INGROSSO, Credito di imposta, AA.VV. Enciclopedia Giuridica (Treccani), a cui si deve il fondamentale contributo teorico sul tema dei crediti di imposta nel nostro ordinamento tributario; R. CORDEIRO GUERRA, La compensazione, in MARONGIU G. (a cura di), Lo statuto dei diritti dei contribuenti, Torino, 2004, 24 ss.; P. BIONDO, L'istituto della compensazione in ambito tributario e la presunta indisponibilità dell'obbligazione tributaria, in Rass. trib., 2007, 3, 948 ss.; A. ALBANO, La compensazione di crediti "inesistenti" e "non spettanti": regime sanzionatorio e profili processuali, in Riv. tel. dir. trib., 2022, 1, VII, 245 ss. M. BASILAVECCHIA, Il trattamento sanzionatorio dell'indebita compensazione, in Corr. trib., 2018, 28, 2155 ss. F. CAMPANELLA, La rilevanza della differenziazione tra "crediti inesistenti" e "crediti non spettanti" ai fini procedurali e sanzionatori, in attesa delle Sezioni Unite della Cassazione, in Riv. tel. dir. trib., 2023, 1, VI, 273 ss.; P. COPPOLA, La fattispecie dell'indebito utilizzo di crediti di imposta inesistenti e non spettanti tra i disorientamenti di legittimità e prassi: la "zona grigia" da dipanare, in Dir. prat. trib., 2021, 4, 1525 ss.; M. LOGOZZO, Gli incerti confini dell'indebita compensazione dei crediti inesistenti, in Corr. trib., 2011, 33, 2661 ss.; F. PAPARELLA, Le situazioni giuridiche soggettive e le loro vicende, in A. FANTOZZI (a cura di), Diritto tributario, Torino, 2012, 477 ss.; A. RENDA, La mancanza del "presupposto costitutivo" come discrimen tra crediti non spettanti e inesistenti, in Riv. giur. trib., 2024, 2, 114 ss.

<sup>[80]</sup> Introdotto dal D.Lgs. 12 febbraio 2024 n. 13.

### 3.2 LA NOZIONE DI CREDITI NON SPETTANTI E DI CREDITI DI IMPOSTA INESISTENTI (PRIMA DELLA NOVELLA NORMATIVA)

Le fattispecie di crediti di imposta non spettanti e inesistenti differiscono (alla radice) tra di loro sul piano normativo, sotto il profilo sanzionatorio e dal punto di vista dei termini per l'accertamento.

La differenza tra le due ipotesi, dunque, è assai rilevante.

In particolare, prima della novella legislativa (di cui si dirà) l'art. 13, c. 4, del D.Lgs. n. 471/1997 – trasfuso nell'art. 38 del Decreto Legislativo 5 novembre 2024, n. 173, in vigore dal 1 gennaio 2026 – definiva come non spettante il credito che esiste, ma il cui utilizzo avveniva o in misura superiore rispetto a quella spettante, ovvero in violazione delle modalità di utilizzo previste dalla Legge.

Sul piano sanzionatorio, veniva prevista una sanzione amministrativa pari al 30% dell'importo non versato; inoltre, la norma prevedeva la pena della reclusione da sei mesi a due anni per chiunque non versava le somme dovute, utilizzando in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a cinquantamila euro (cfr. art. 10-*quater*, c. 1, D.Lgs. n. 74/2000). Il Legislatore definiva come inesistente (cfr. art. 13, c. 5, del D.Lgs. n. 471/1997) il credito per il quale si verificavano, contemporaneamente, due condizioni, ossia (i) la mancanza, in tutto o in parte del presupposto costitutivo e che (ii) l'inesistenza non fosse riscontrabile attraverso i controlli automatizzati e formali dell'Agenzia delle Entrate, di cui agli artt. 36-*bis*, 36-*ter*, del D.P.R. n. 600/1973, e 54-*bis*, del D.P.R. n. 633/1972. La procedura di riscossione dei crediti inesistenti doveva (e deve) intendersi limitata ai soli casi in cui l'Ufficio, nel valutare il presupposto costitutivo del credito di imposta, è in grado di dimostrare il comportamento fraudolento (i.e. frode perpetrata con raggiri ed artifici) del contribuente.

Per quanto concerne l'impianto sanzionatorio, la norma prevedeva l'applicazione di una sanzione amministrativa dal 100% al 200% del credito indebitamente utilizzato, nonché una sanzione penale, costituita dalla reclusione da un anno e sei mesi a sei anni nei casi di mancato versamento delle somme dovute, utilizzando in compensazione crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro (art. 10-*quater*, c. 2, D.Lgs. n. 74/2000, trasfuso nell'art. 84 del Decreto Legislativo 5 novembre 2024, n. 173). In buona sostanza, il Legislatore aveva previsto, e tuttora prevede,

sanzioni più severe per l'impiego di crediti di imposta inesistenti, in cui il contribuente rappresentando una realtà diversa da quella effettiva con frode e artifici ostacola l'attività di controllo da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

Nella Relazione Illustrativa alle modifiche apportate al citato art. 13 emerge che il Legislatore ha voluto escludere dall'ambito applicativo delle sanzioni di cui al citato comma 5 tutte quelle ipotesi in cui l'inesistenza del credito emerga direttamente dai controlli operati dall'Amministrazione finanziaria, nonchè quelle ipotesi di utilizzazione di crediti in violazione di regole di carattere procedurale non prescritte a titolo costitutivo del credito stesso. Il riferimento operato al riscontro dell'esistenza del credito da utilizzare in compensazione mediante procedure automatizzate rappresenta una condizione ulteriore a quella dell'esistenza sostanziale del credito, ed è volta ad evitare che si applichino le sanzioni più gravi quando il credito, pur sostanzialmente inesistente, può essere facilmente intercettato mediante controlli automatizzati, nel presupposto che la condotta del contribuente si connota per scarsa insidiosità.

In buona sostanza, dalla normativa di riferimento si ricava che il *discrimen* tra le due fattispecie era la frode perpetrata dal contribuente a mezzo di raggiri e/o artifici: se c'è frode, il citato comma 5 dell'art. 13 sanziona in via specifica e tassativa l'utilizzo indebito dei crediti di imposta inesistenti. Se invece non c'è frode, ricorre la non spettanza dei crediti di imposta. Si è dell'avviso, dunque, che si tratta di due "categorie" ontologicamente diverse tra di loro, la cui distinzione non è priva di fondamento logico-giuridico. Anche dopo la novella del 2015, la procedura di riscossione di crediti inesistenti è limitata ai soli casi in cui l'Ufficio nel valutare il presupposto costitutivo del credito ha acquisito elementi che provano il comportamento fraudolento del contribuente.

In conclusione, dunque, la frode circoscrive l'illecito utilizzo di crediti di imposta inesistenti, ai fini delle sanzioni tributarie e penali.

L'inquadramento della fattispecie nei termini sopra descritti è confermato dall'Amministrazione Finanziaria nella Risoluzione 8 maggio 2018, n. 36, nella quale è stato ribadito che per considerare inesistente un credito di imposta deve mancare il relativo presupposto costitutivo e l'inesistenza non deve essere riscontrabile attraverso controlli automatizzati o formali. A giudizio dell'Amministrazione Finanziaria, tale definizione con-

sente di tenere conto della molteplicità dei crediti agevolativi presenti in ambito fiscale, evitando che possa essere irrogata al contribuente una sanzione particolarmente grave nel caso in cui sussistano i requisiti sostanziali previsti dalla norma istitutiva del credito, ma non siano stati posti in essere esclusivamente gli adempimenti di natura formale, sempreché l'effettuazione di tali adempimenti non sia considerata elemento costitutivo di maturazione del credito dalle stesse norme. Il riferimento operato al riscontro dell'esistenza del credito da utilizzare in compensazione mediante procedure automatizzate rappresenta una condizione ulteriore rispetto a quella dell'esistenza sostanziale del credito, ed è pertanto volta a evitare che si applichino le sanzioni più gravi quando il credito, fruito in compensazione indebitamente, possa comunque essere intercettato mediante controlli automatizzati (circostanza, questa, che priva la condotta del contribuente di quella lesività idonea a giustificare la più grave misura sanzionatoria). In buona sostanza, dunque, la circostanza di poter intercettare il credito mediante la liquidazione, ovvero il controllo formale delle dichiarazioni, depotenzia di fatto la pericolosità della violazione. L'Agenzia delle Entrate si è occupata della tematica anche nell'Interpello n. 348/2023, in tema di cessione del c.d. *Superbonus*, nel quale sono state riproposte le stesse interpretazioni fornite nella Risoluzione n. 36/E sopra citata.

Infatti, anche nell'Interpello viene ribadito che per poter qualificare un credito come inesistente è necessario che lo stesso sia ancorato ad una situazione non reale o non vera, ossia priva di elementi giustificativi fenomenicamente apprezzabili, se non anche con connotazioni di frodolenza, non rilevabile attraverso l'attività di controllo automatizzato o formale. Perché il credito sia non spettante, invece, è necessario che la non sussistenza dei presupposti costitutivi del credito sia intercettabile in sede di controllo automatizzato o formale (tale principio, peraltro, è stato ribadito dalla Cassazione penale nella sentenza n. 7615/2022, di cui si dirà).

In tema di compensazione di crediti di imposta, l'applicazione del termine di decadenza ottennale per la notificazione, da parte dell'Agenzia delle Entrate, dell'apposito atto di recupero dei crediti indebitamente utilizzati in tutto o in parte, anche in compensazione, e delle relative sanzioni e interessi, presuppone l'utilizzo non già di un credito non spettante, bensì di un credito inesistente. Infatti, l'art. 27, c. 16, del D.L. n. 185/2008 (ad oggi, abrogato) dispone che l'avviso di recupero, emesso a seguito del

controllo degli importi a credito indicati nei modelli di pagamento F24 per la riscossione di crediti inesistenti utilizzati in compensazione deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo. Il raddoppio dei termini di decadenza, riferito esclusivamente ai crediti inesistenti, è collegato alla non immediata riscontrabilità da parte dell'Amministrazione finanziaria del carattere indebito della compensazione; tale maggior durata, dunque, è giustificata solo per i casi in cui sia necessaria una più complessa attività istruttoria, e non un controllo automatizzato o di carattere formale.

Sul tema, un contributo interpretativo significativo è stato fornito nella Norma di Comportamento n. 219/2023 dell'Associazione italiana dottori commercialisti, che ha preso posizione in relazione alla distinzione tra crediti di imposta inesistenti e crediti di imposta non spettanti. Viene proposta la seguente distinzione: il credito di imposta si definisce non spettante laddove il contribuente, pur nell'intento di rispettare il presupposto normativo, commette degli errori di qualificazione o quantificazione dello stesso. Il credito di imposta è da definirsi invece inesistente nei casi in cui la determinazione del credito sia avvenuta in assenza di documentazione ovvero sulla base di documentazione non veritiera. L'AIDC osserva che la prima parte della definizione del credito inesistente offerta dalla norma (cfr., comma 5 dell'art. 13<sup>[81]</sup> del D.Lgs. n. 471/1997, come detto in precedenza abrogato) non sia discriminante, dal momento che l'insussistenza anche parziale del presupposto costitutivo determina la sua inesistenza sulla base della chiara evidenza del dato normativo. Discriminante, invece, è solo la seconda parte della definizione, nella quale si fa riferimento alle attività che l'Amministrazione Finanziaria pone in essere al fine di controllare le dichiarazioni presentate dal contribuente, nell'ambito di quelli che sono i poteri di controllo finalizzati alla liquidazione ed al controllo formale delle dichiarazioni (di cui agli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e all'art. 54-bis del Decreto IVA). La Massima, dopo aver evidenziato che le *“disposizioni in materia di controllo formale possono esplicitarsi,*

<sup>[81]</sup> Il terzo periodo del comma 5 dell'art. 13 dispone che *“si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633”*. Il comma 5 identifica dunque come inesistente il credito in relazione al quale manchi, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante i controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter, D.P.R. n. 600/1973, e all'articolo 54-bis, D.P.R. n. 633/1972”.

*a differenza della mera attività di liquidazione, nell'esame della documentazione richiesta al contribuente o comunque nella disponibilità dell'Agenzia delle Entrate*", osserva che "la sola astratta applicabilità delle disposizioni contenute nel DPR n. 600 del 1973 ovvero nel DPR n. 633 del 1972 esplicitamente richiamate nell'ambito dell'art. 13, comma 5 del D.Lgs. n. 471 del 1997, non può comportare, per definizione, che un credito non possa essere definito inesistente", con la conseguenza che la distinzione prevista dalla norma deve tenere conto in generale dei poteri esercitabili dall'Amministrazione Finanziaria. Dunque, anche a prescindere dalla modalità di controllo esercitabile da parte dell'Amministrazione Finanziaria, laddove il presupposto normativo alla base del credito sia soddisfatto dal contribuente, sulla base di documentazione attendibile e veritiera, il credito non potrà mai essere definito inesistente. Qualora, invece, in sede di controllo si rilevi che è stato indicato un credito in assenza di documentazione o sulla base di documentazione non veritiera, tale credito dovrà essere ascritto alla categoria dell'inesistenza.

Inoltre, la Massima evidenzia che al fine di tracciare una chiara linea di demarcazione tra le due fattispecie bisogna tener conto di quanto previsto dall'art. 5 del D.L. n. 146/2021 che contiene alcune indicazioni che possono assumere valenza di principi generali. Tale norma delinea due ipotesi che alternativamente consentono o non consentono l'accesso alla sanatoria in questione, in particolare:

- la prima fattispecie, che consente l'accesso alla sanatoria, è quella dell'effettivo sostenimento di spese correlate ad attività di ricerca e sviluppo che però sono state erroneamente ricomprese tra quelle che davano diritto al credito di imposta. Inoltre, sono ammessi alla sanatoria anche coloro che hanno commesso errori nella quantificazione ovvero nella individuazione delle spese ammissibili, in violazione dei principi di pertinenza e congruità;
- la seconda fattispecie che impedisce l'accesso alla sanatoria riguarda quelle posizioni nelle quali la determinazione e l'utilizzo del credito sia il risultato di assetti che appaiano oggettivamente o soggettivamente simulati, di false rappresentazioni della realtà basate sull'utilizzo di documenti non veritieri o di fatture che documentano operazioni inesistenti, nonché nelle ipotesi in cui manchi la documentazione idonea alla dimostrazione delle spese ammissibili al credito di imposta.

Appare chiaro, dunque, come il Legislatore abbia voluto distinguere le ipotesi nelle

quali i contribuenti abbiano effettivamente svolto una attività di ricerca e sviluppo comprovata da documentazione attendibile, ma che abbiano commesso degli errori interpretativi sulla natura delle spese ovvero sulla quantificazione del credito di imposta, rispetto alle ipotesi in cui l'utilizzo del credito sia avvenuto avvalendosi di documentazione non veritiera, ovvero in assenza di ogni e qualsiasi documentazione. Tale distinzione emerge anche dal tenore letterale dei commi 4 e 5 dell'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997 nel momento in cui si deve individuare la distinzione tra il credito non spettante e il credito inesistente.

Ciò posto, nella Massima si precisa che in tutti i casi in cui il contribuente si trovi nella situazione di fatto disciplinata dalla norma per la determinazione del credito di imposta, ma incorra in violazioni riconducibili all'interpretazione delle disposizioni, ovvero alla determinazione quantitativa del credito, non si avrà mai una contestazione per inesistenza del credito, ma solo per non spettanza. Qualora, invece, la determinazione del credito sia avvenuta in assenza di documentazione o sulla base di documentazione non veritiera, tale violazione sarà sanzionabile nella misura più grave e nel termine di decadenza più lungo previsto per il credito inesistente.

### 3.3 GLI ORIENTAMENTI GIURISPRUDENZIALI

Il tema della qualificazione di un credito di imposta come non spettante o inesistente, e della conseguente individuazione del regime sanzionatorio, è molto dibattuto in sede giurisprudenziale. La questione, che riguarda sia le violazioni meramente amministrativo-tributarie che quelle di natura penale-tributaria, ha generato ampie discussioni soprattutto con riferimento all'inquadramento della "condotta" sottesa alla violazione, consistente nella verifica della sussistenza o meno dell'elemento della "frode" da parte del contribuente.

Senza ombra di dubbio, la Corte di Cassazione ha contribuito a precisare – anche se con una evoluzione interpretativa in alcuni casi ondivaga – le differenze qualificatorie tra crediti di imposta non spettanti e crediti di imposta inesistenti. Ma non senza qualche battuta di arresto. Ci si riferisce a quell'orientamento giurisprudenziale, che non si condivide alla radice, secondo cui la norma così come delineata dal Legislatore del 2008 non avrebbe l'intenzione di elevare l'inesistenza del credito ad una categoria di-

stinta da quella della non spettanza, distinzione che veniva ritenuta dalla Corte di Cassazione «*priva di fondamento logico giuridico*», ma solo garantire «*un margine di tempo adeguato per le verifiche talora complesse riguardanti l'investimento generatore del credito d'imposta, margine di tempo perciò indistintamente fissato in otto anni [Omissis]*» - cfr. su tutte Cass. n. 10112/2017; Cass. n. 19237/2017; Cass. n. 24093/2020; Cass., n. 354/2021; Cass., n. 31859/2021. Si rimanda sul tema anche all'Ordinanza n. 24093 del 30 ottobre 2020<sup>[82]</sup>; a identica conclusione è giunta anche l'Ordinanza n. 354 del 13 gennaio 2021, in relazione ad un atto di recupero di credito di imposta per investimenti in aree svantaggiate sempre a motivo del fatto che non vi sarebbe alcun fondamento logico giuridico della distinzione tra le fattispecie.

Il fondamento giuridico di tale tesi, di cui è difficile comprendere le ragioni, sarebbe rinvenibile nella circostanza secondo la quale ove manchi il fatto generatore del credito di imposta - cioè i presupposti al ricorrere dei quali la legge riconosce il venir meno del credito stesso - è necessario stabilire se il credito esista nel mondo giuridico; con la conseguenza che è necessario esperire accertamenti complessi che giustificano la concessione di un maggior termine di decadenza (ossia 8 anni) dal potere di accertamento. Come osservato dalla dottrina (cfr. P. COPPOLA, in *Diritto e Pratica Tributaria* n. 4/2021) che si condivide, «*si arriva, tuttavia, a questa incoerente conclusione se non si operano preliminari distinguo sull'«oggetto» e sul «metodo di controllo» [enfasi aggiunta] dei crediti d'imposta utilizzati in compensazione [...] nel senso che non ci si domanda «su cosa/come/quando» agisce l'Ufficio, ovvero se la fattispecie indebita viene o meno «intercettata» dal riscontro del modello di versamento presente in anagrafe, anche prima della presentazione della dichiarazione, o durante i controlli automatizzati, oppure, è rilevata e provata con indagini/verifiche mirate al fine della pronta riscossione con l'atto di recupero dei cre-*

<sup>[82]</sup> Nell'Ordinanza si legge che «*la controricorrente richiede inoltre, a questa Corte di legittimità, di affermare l'inapplicabilità della disciplina della decadenza dell'Amministrazione finanziaria dal potere di notificare l'atto di recupero, come innanzi ricostruita, "allorquando i crediti utilizzati in compensazione siano meramente illegittimi e non totalmente inesistenti" (controric., p. 7). La valutazione richiesta, in realtà, attiene al merito del giudizio, e deve essere pertanto demandata anch'essa al competente giudice di rinvio, meritando solo di essere ricordato come questa Corte abbia già avuto modo di osservare che l'art. 27, comma 16, del d.l. n. 185 del 2008, conv., con modif., dalla l. n. 2 del 2009, nel fissare il termine di otto anni per il recupero dei crediti d'imposta inesistenti indebitamente compensati, non intende elevare ("inesistenza" del credito a categoria distinta dalla "non spettanza" dello stesso (distinzione a ben vedere priva di fondamento logico - giuridico), ma mira a garantire un margine di tempo adeguato per il compimento delle verifiche riguardanti l'investimento che ha generato il credito d'imposta, margine di tempo perciò indistintamente fissato in otto anni, senza che possa trovare applicazione il termine più breve stabilito dall'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 per il comune avviso di accertamento.*

*diti che dovessero risultare inesistenti grazie ai dati in possesso dell'Ufficio e/o richiesti agli interessati ex art. 27, 16° comma, d.l. n. 185 del 2008» [...] «**Cambia tutto, a ben vedere, se si effettuano questi distinguo**» [enfasi aggiunta].*

Peraltro, affermare che la distinzione tra le due fattispecie è priva di fondamento logico-giuridico in presenza di un dato normativo che collega alle stesse effetti sanzionatori diversi, sembra essere il frutto di un errore abbastanza grossolano.

La Corte di Cassazione con l'Ordinanza interlocutoria n. 29717 del 29 dicembre 2020, avente ad oggetto l'impugnazione di un atto di recupero di un credito IVA, ha preso le distanze da tale orientamento, affermando che deve essere approfondita la distinzione tra l'indebito utilizzo di crediti inesistenti e di crediti non spettanti, distinguendo dunque le due fattispecie a seconda dell'oggetto del controllo, nonchè delle modalità in cui questo si esplica.

Ma un mutamento di indirizzo interpretativo significativo, e direi irreversibile, si riscontra compiutamente nelle Sentenze della Corte di Cassazione nn. 34443, 34444 e 34445 del 16 novembre 2021 (le cc.dd. tre sentenze gemelle del 2021<sup>[83]</sup>) che segnano un superamento dell'orientamento precedentemente affermato dalla giurisprudenza di legittimità. Tali sentenze – che si discostano in maniera netta dall'indirizzo sopra citato della Suprema Corte secondo il quale sarebbe priva di scarsa logica giuridica la distinzione fra credito inesistente e credito non spettante – hanno fornito una nuova linea interpretativa per la distinzione tra crediti di imposta non spettanti e crediti di imposta inesistenti decisamente più aderente alla rinnovata disciplina positiva, rimarcando in via esplicita la sussistenza di differenza tra le nozioni di credito di imposta non spettante e credito di imposta inesistente. In tali sentenze è precisato che i) il credito tributario utilizzato dal contribuente può definirsi inesistente quando la situazione giuridica creditoria non emerge dai dati contabili-patrimoniali del contribuente, ii)

<sup>[83]</sup> Sul tema, la dottrina (ci si riferisce ad un Manuale sulle Agevolazioni Tributarie, in corso di pubblicazione) ha ritenuto che «il contenuto più rilevante delle sentenze citate consiste in modo particolare nel superamento di quell'orientamento, che era stato precedentemente affermato proprio nella giurisprudenza di legittimità, secondo cui non vi sarebbe, dal punto di vista giuridico, una particolare differenza tra crediti d'imposta "non spettanti" e crediti d'imposta "inesistenti". I giudici della Suprema Corte hanno richiamato invece la necessità di qualificare, in materia di compensazione di crediti d'imposta, il credito come "inesistente" quando manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo (ossia, si è dinanzi a un credito non reale) e la cui "inesistenza" non risulti riscontrabile dall'Amministrazione Finanziaria mediante l'attività di liquidazione e controllo automatizzato».

per credito inesistente si deve intendere il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo (il credito dunque non è reale), e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante i controlli di cui agli art. 36-bis e 36-ter D.P.R. 600/1973 e all'art. 54-bis D.P.R. 633/1972, iii) il credito inesistente è creato artificiosamente (i.e. non è intercettabile mediante accertamenti di natura formale)<sup>[84]</sup>.

Dunque, sul piano definitorio, i giudici hanno precisato che il credito di imposta inesistente per essere utilizzato in sede di compensazione richiede che il contribuente rappresenti situazioni di fatto inesistenti, artificiose, dichiarate come vere. Il credito di imposta non spettante presuppone dichiarazioni vere e genuine rappresentazioni di fatti, sia pure con margini di apprezzamento rilevanti in termini di non spettanza. Anche sotto il profilo dell'elemento soggettivo, il dolo caratterizza il caso dell'utilizzo di crediti inesistenti, mentre la colpa l'utilizzo di crediti non spettanti.

In particolare, come si legge nella Sentenza n. 34445 – che interviene su una fattispecie di utilizzo in compensazione di un credito IVA ritenuto inesistente da parte di una società considerata di comodo – in tema di compensazione di crediti fiscali da parte del contribuente, l'applicazione del termine di decadenza di otto anni (previsto dall'art. 27, comma 16, del D.L. n. 185/2008) presuppone l'utilizzo non già di un mero credito non spettante, bensì di un credito inesistente, per tale ultimo dovendo intendersi, come già detto, il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo, e la cui inesistenza non è riscontrabile mediante i controlli di cui agli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600/1973 e all'art. 54-bis del D.P.R. n. 633/1972. Detto altrimenti, tale termine di decadenza è di otto anni per la utilizzazione in compensazione di crediti inesistenti, mentre è quello «ordinario» (di cui all'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973) nel caso di compensazione di crediti non spettanti. Infatti, come si legge nelle sentenze, *«in tema di compensazione dei crediti fiscali da parte del contribuente, l'applicazione del termine di decadenza ottennale, previsto dall'articolo 27, comma 16, del Dl n. 185 del 2008, conv. in Legge n. 2 del 2009, presuppone l'utilizzo non già di un mero credito non spettante, bensì di un credito inesistente, per tale ultimo dovendosi intendere – ai sensi dell'art.*

<sup>[84]</sup> Spiace rilevare come l'interpretazione in tali sentenze non sia stata recepita dalla giurisprudenza successiva (cfr. le sentenze della Corte di Cassazione 29 agosto 2022, n. 25436 e 25 ottobre 2022, n. 31419), tant'è si è sentita l'esigenza di un intervento nomofilattico chiarificatore delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione.

13, comma 5, terzo periodo, del Dlgs. n. 471/1997 (introdotto dall'articolo 15 del Dlgs. n. 158/2015) – il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo (il credito non è, cioè, «reale») e la cui inesistenza non è riscontrabile mediante i controlli di cui agli artt. 36-bis e 36-ter D.P.R. 600/1973 e all'art. 54-bis D.P.R. 633/1972». L'interpretazione fornita dalle citate tre sentenze gemelle non è stata recepita dalla giurisprudenza successiva della Sezione tributaria (si veda, ad esempio, Cass. n. 25436 del 29 agosto 2022 e n. 31419 del 25 ottobre 2022), tant'è che la questione è stata rimessa alle Sezioni Unite della Corte di Cassazione. Ravvisata dunque, la persistenza del contrasto interpretativo nonché la rilevanza della questione, con le Ordinanze interlocutorie del 2 dicembre 2022, n. 35536 e dell'8 febbraio 2023 n. 3784, la Sezione tributaria della Corte di Cassazione ha rimesso alla Sezione Unite la questione della dicotomia tra “non spettanza” e “inesistenza” del credito d'imposta al fine di ottenere un intervento nomofilattico chiarificatore che andasse ad uniformare i vari orientamenti esistenti sul tema<sup>[85]</sup>. Tale Ordinanza ha evidenziato che la distinzione tra le due fattispecie non rileva ai soli fini dell'individuazione del corretto termine di accertamento, ma anche della misura delle sanzioni amministrative e penali applicabili. Si osserva che la questione sulla quale con l'Ordinanza n. 35536 era stato richiesto l'intervento delle Sezioni Unite atteneva alla rilevanza della dicotomia credito non spettante/credito inesistente esclusivamente ai fini dell'applicabilità del termine di otto anni; a giudizio dei giudici ermellini le ulteriori ricadute che l'ordinamento ricollega alla nozione di credito di imposta inesistente, e nello specifico in tema di sanzioni, richiedevano per la rilevanza della questione un intervento nomofilattico chiarificatore a più ampio raggio sulla nozione stessa di credito inesistente e sulla sua differenziazione rispetto al credito non spettante. In particolare, le Sezioni Unite della Corte di Cassazione con Sentenza 11 dicembre 2023, n. 34419, tenuto conto dell'esistenza dei citati precedenti orientamenti contrastanti e della necessità di un intervento chiarificatore, hanno precisato che l'art. 13, comma 5, del D.Lgs. n. 471/1997<sup>[86]</sup> ha fornito una esplicita defini-

<sup>[85]</sup> Cfr. Cass., Sez. V, n. 3784/2023: «Ritiene il Collegio che le ulteriori ricadute (come sopra individuate) che l'ordinamento ricollega alla nozione di credito di imposta inesistente, e nello specifico in tema di sanzioni, richieda, per la rilevanza della questione idonea a riproporsi in numerosi futuri giudizi, un intervento nomofilattico chiarificatore a più ampio raggio sulla nozione stessa di credito inesistente e sulla sua differenziazione rispetto al credito non spettante onde va disposta la trasmissione degli atti al Primo Presidente della Corte di cassazione per l'eventuale rimessione alle Sezioni Unite».

<sup>[86]</sup> Come modificato dall'art. 15 del D.Lgs. n. 158/2015.

zione positiva di credito di imposta inesistente, precisando che per tale deve intendersi il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600/1973 e all'art. 54-bis del D.P.R. n. 633/1972.

Sulla base dell'interpretazione logico-sistematica fornita dai giudici di legittimità in tale sentenza:

- la definizione di credito “*non spettante*” avrebbe un carattere residuale rispetto a quella di credito “*inesistente*”, richiedendo quest'ultima il perfezionamento di due requisiti<sup>[87]</sup>, ossia i) che il credito deriva in tutto o in parte da una artificiosa rappresentazione dell'ipotesi su cui si fonda il credito, e ii) la cui inesistenza non si riscontra tramite i controlli ex. artt. 36-bis e 26-ter del D.P.R. n. 600/1973 e 54-bis del D.P.R. n. 633/1972. La compensazione indebita non riguarderebbe crediti inesistenti, ma crediti non spettanti qualora difetti un requisito costitutivo del credito, ma tale difetto sia oggettivamente riscontrabile in sede di controllo formale o automatizzato;
- il termine ottennale di decadenza si applica solo ai crediti inesistenti<sup>[88]</sup>.

Secondo l'orientamento espresso dai giudici di legittimità, l'inciso previsto nella norma (prima della novella normativa), secondo cui «*la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633*» serviva a delimitare in qualità di «*ulteriore elemento strutturale esterno alle singole previsioni di imposta*» e di «*elemento procedurale o percettivo di carattere obiettivo*» le fattispecie integranti, per appunto, crediti inesistenti. La

<sup>[87]</sup> Cfr. Cass. n. 34419/2023: «*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.*»

<sup>[88]</sup> Cfr. Nota 87.

Corte di Cassazione nella Sentenza dell'11 dicembre 2023, n. 34452, delle Sezioni Unite si è soffermata sul profilo sanzionatorio applicabile alle fattispecie della inesistenza o della non spettanza del credito, anche con riferimento ai profili penali. In tale sentenza è stato osservato che la distinzione tra credito inesistente e credito non spettante ha carattere strutturale e trae il suo fondamento logico-giuridico dal complessivo sistema ordinamentale tributario: l'una (l'inesistenza) ha un valore obbiettivo, mentre l'altra (la non spettanza) ha un carattere dinamico ancorato al presupposto, antitetico, dell'esistenza del credito.

Si richiama per completezza anche la Sentenza della Cassazione, Sezione III pen., n. 16353 del 21 febbraio 2023 nella quale si legge che in tema di reati tributari, ai fini della configurabilità del delitto previsto dall'art. 10-*quater* del D.Lgs. n. 74/2000, per credito non spettante si intende quel credito che, pur certo nella sua esistenza e nell'ammontare, sia, per qualsiasi ragione normativa, ancora non utilizzabile, ovvero non più utilizzabile, in operazioni finanziarie di compensazione nei rapporti fra il contribuente e l'Erario; la definizione di credito inesistente non va ricavata dall'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997, che rileva a soli fini tributari. Come si legge nella Sentenza, definizione di cui al citato art. 13, è applicabile alla sola materia degli illeciti di natura amministrativa, e dunque non rileva ai fini della distinzione fra le due ipotesi delittuose, richiamate dal primo e secondo comma dell'art. 10-*quater* del D.Lgs. n. 74/2000. Il mancato richiamo dell'art. 13 nel corpo dell'art. 10-*quater*, secondo comma del D.Lgs. n. 74/2000, costituisce argomento forte a sostegno dell'inapplicabilità della definizione di credito inesistente contenuta nell'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997. Inoltre, viene precisato che nel caso di crediti inesistenti, l'inesistenza costituisce di per sé, salvo prova contraria, un indice rivelatore della coscienza e volontà del contribuente di bilanciare i propri debiti verso l'Erario con una posta creditoria artificiosamente creata, ingannando il Fisco. Diverso è il ragionamento da seguire nel caso di compensazione di crediti non spettanti, che rappresentano quei crediti che, anche se certi nella loro esistenza ed esatto ammontare, sono ancora non utilizzabili, ovvero non più utilizzabili, nelle operazioni finanziarie di compensazione nei rapporti fra il contribuente e l'Erario. Si cita anche la Sentenza del 3 marzo 2022, n. 7615 della Corte di Cassazione penale che partendo dal contenuto delle citate sentenze gemelle ha precisato che la definizio-

ne di credito inesistente si desume dal D.Lgs. n. 471 del 1997, art. 13, comma 5, come novellato nel 2015, secondo cui si considera tale il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile attraverso i controlli di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 36-bis e 36-ter e al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54-bis. In particolare, devono ricorrere due requisiti per considerare inesistente il credito, ossia *i*) deve mancare il presupposto costitutivo (i.e. la situazione giuridica creditoria non emerge dai dati contabili, finanziari o patrimoniali del contribuente) e *ii*) l'inesistenza non deve essere riscontrabile attraverso controlli automatizzati o formali o dai dati in anagrafe tributaria. Ne deriva, a contrario, che se manca uno di tali requisiti, il credito deve ritenersi non spettante. In sintesi, per poter qualificare un credito come inesistente è necessario che lo stesso sia ancorato ad una situazione non reale o non vera, ossia priva di elementi giustificativi fenomenicamente apprezzabili, se non anche con connotazioni di frodolenza. Non è un caso che il più ampio termine per la notifica dell'atto di recupero riguardi necessariamente una fattispecie più ristretta, evidentemente ritenuta più grave.

Oltre a fornire un quadro interpretativo affidabile e sufficientemente definito ai fini dell'applicazione della disciplina in esame, i principi espressi dalla Corte di Cassazione con tali ultime sentenze hanno certamente influenzato l'iter formativo della novella legislativa, il quale sarà oggetto di approfondimento nel paragrafo successivo.

### 3.4 LA NOVELLA NORMATIVA

Nel corso del 2024 si sono registrati due significativi interventi normativi volti a modificare la disciplina dei crediti non spettanti e inesistenti, costituiti dal:

- Decreto Legislativo 12 febbraio 2024, n. 13 (rubricato «*Disposizioni in materia di accertamento tributario e di concordato preventivo biennale*» in Gazzetta Ufficiale n. 43 del 21 febbraio 2024), e;
- Decreto Legislativo 14 giugno 2024, n. 87 (rubricato «*Revisione del sistema sanzionatorio tributario, ai sensi dell'articolo 20 della legge 9 agosto 2023, n. 111*» in Gazzetta Ufficiale n. 150 del 28 giugno 2024).

In estrema sintesi, a seguito della novella normativa, in conformità agli orientamen-

ti giurisprudenziali di cui si è detto, è previsto che i crediti inesistenti sono quelli che difettano, in tutto o in parte, i presupposti costitutivi. I crediti non spettanti, invece, sono definiti come quelli diversi dagli inesistenti, in quanto fondati su fatti reali non rientranti nella disciplina attributiva per il difetto di specifici elementi o particolari qualità, oltre che utilizzati in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti ovvero, per la relativa eccedenza, fruiti in misura superiore a quella prevista. Sono esclusi dalla definizione di non spettanza i crediti per i quali difettino adempimenti amministrativi di carattere strumentale, sempre che non siano previsti a pena di decadenza.

Come si legge nella Relazione Illustrativa al Decreto Legislativo n. 87/2024, è stato reso esplicito il rapporto di sussidiarietà tra le due fattispecie. Inoltre, le definizioni introdotte supportano l'operatività del nuovo comma 2-bis dell'art. 10-*quater* del Decreto Legislativo n. 74/2000, il quale prevede la non punibilità dell'autore del reato quando anche per la natura tecnica delle valutazioni, sussistono condizioni di obbiettiva incertezza in ordine agli specifici elementi o alle particolari qualità che fondano la spettanza del credito.

Più in dettaglio, il primo intervento normativo citato ha inserito nel corpo del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 il nuovo articolo 38-bis (*Atti di recupero*), introdotto dall'art. 1, comma 2, lett. b), del D.Lgs. n. 13/2024) che esplica i suoi effetti per gli atti emessi dal 30 aprile 2024. Dunque, la nuova disciplina si applica agli atti di recupero dei crediti di imposta non spettanti o inesistenti emessi a partire dal 30 aprile 2024. È previsto che l'atto emesso a seguito del controllo degli importi a credito dichiarati nei modelli di pagamento unificato, relativi a crediti non spettanti o inesistenti utilizzati in compensazione, debba essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo all'utilizzo per i crediti non spettanti, ed entro l'ottavo anno per i crediti inesistenti. Inoltre, viene prevista la possibilità di prestare acquiescenza alle sanzioni mediante il pagamento di un terzo delle penali irrogate, purché l'intero importo venga saldato senza possibilità di compensazione.

Il secondo intervento normativo (cfr. Decreto legislativo 14 giugno 2024, n. 87) apporta

invece rilevanti modifiche alle definizioni di credito non spettante e credito inesistente. L'art. 1 del D.Lgs. n. 87/2024 ha inserito all'art. 1, c. 1, del D.Lgs. 74/2000, le nuove definizioni di credito di imposta inesistente e di credito di imposta non spettante.

### **CREDITI INESISTENTI**

A seguito della novella normativa, per crediti inesistenti si intendono:

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

I crediti inesistenti sono suddivisi, dunque, in due tipologie. La prima si caratterizza per la mancanza dei requisiti oggettivi o soggettivi specificamente indicati nella normativa di riferimento. La norma parla di mancanza dei requisiti oggettivi o soggettivi che risultano in modo specifico dalla normativa di riferimento, con la conseguenza che non dovrebbe essere più possibile contestare l'inesistenza di un credito utilizzando interpretazioni, ovvero requisiti, che non trovano un puntuale riscontro nella legge istitutiva del credito. La seconda tipologia individua quei crediti in relazione ai quali i sopra citati requisiti sono oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici.

### **CREDITI NON SPETTANTI**

Per crediti non spettanti si intendono quelli:

- 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;
- che pur in presenza dei requisiti soggettivi e oggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa 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;
- utilizzati in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi espressamente previsti a pena di decadenza.

A giudizio della dottrina<sup>[89]</sup> «un aspetto rilevante che emerge dalle modifiche apportate all'assetto del sistema sanzionatorio dell'indebito utilizzo in compensazione dei crediti d'imposta è che ora le nozioni di "inesistenza"» e "non spettanza" trovano un **riferimento normativo univoco** [enfasi aggiunta], rimuovendo quella definizione in via residuale che era stata causa delle molte discordanti interpretazioni susseguitesesi nel tempo. Nella formulazione della definizione di "inesistenza" si assiste, inoltre, alla rimozione di qualsiasi riferimento al controllo automatico e al controllo formale, risultando quindi necessario procedere ad una verifica, caso per caso, sulla natura del credito". Ne deriva, pertanto, il venir meno del "paradosso" originato dalla precedente formulazione della norma, tale per cui eventuali crediti effettivamente "inesistenti" potessero considerarsi "non spettanti" per il solo fatto di poter emergere dai controlli di cui agli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. 600/1973». Sotto il profilo penale – richiamato brevemente in questa sede – l'indebita compensazione dei crediti di imposta è punita ai sensi dell'art. 10-*quater* del D.Lgs. 74/2000 (ora trasfuso nell'art. 84 del Decreto Legislativo n. 173/2024) il quale prevede (al comma 1) la pena della reclusione da sei mesi a due anni per chiunque non versi le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 241/1997, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a cinquantamila Euro, e al (comma 2) la pena della reclusione da un anno e sei mesi a sei anni per chiunque non versi le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 241/1997, crediti inesistenti per un importo annuo superiore a cinquantamila Euro. Inoltre, sempre sul versante penale è stata introdotta una causa di non punibilità (cfr. l'art. 10-*quater*, c. 2-*bis*, del D.Lgs. n. 74/2000) per il delitto di indebita compensazione per i crediti non spettanti quando, anche per la natura tecnica delle valutazioni, sussistono condizioni di obiettiva incertezza in ordine agli specifici elementi o alle particolari qualità che fondano la spettanza del credito. Va segnalato che tale clausola di non punibilità opera nel solo caso in cui la compensazione ha ad oggetto crediti non spettanti, ma non invece nel caso di crediti inesistenti.

Con riferimento ai profili sanzionatori, è stato introdotto un regime sanzionatorio differenziato a seconda della gravità dell'illecito. L'intervento normativo si pone l'obiet-

<sup>[89]</sup> Cfr. la Nota 83.

tivo di migliorare la proporzionalità del sistema e di allineare la normativa con quella degli altri Stati europei. Infatti, come si legge nella Relazione Illustrativa alla citata Legge Delega *«viene previsto innanzitutto un intervento sulla proporzionalità delle sanzioni tributarie, attenuandone il carico e riconducendolo agli standard di altri Paesi europei. Non v'è, infatti, dubbio che le sanzioni amministrative attualmente previste raggiungano livelli intollerabili, che si discostano sensibilmente da quelle in vigore in altri Paesi, conducendo a una pretesa complessiva di fatto abnorme e in un disincentivo per il contribuente a esperire la tutela giudiziaria in conseguenza del rischio cui un esito negativo lo esporrebbe»*.

La novella normativa prevede che per le violazioni commesse a partire dal 1 settembre 2024 si applicheranno le seguenti sanzioni amministrative:

- 25% del credito utilizzato in compensazione, qualora lo stesso sia non spettante. Tale sanzione si applica anche quando il credito è utilizzato in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi non previsti a pena di decadenza e le relative violazioni non siano state rimosse. La sanzione, dunque, è pari a quella prevista per gli omessi o carenti o tardivi versamenti;
- 250 Euro, quando il credito non spettante è utilizzato in compensazione in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi di carattere strumentale, sempre che siano rispettate entrambe le seguenti condizioni:
  - gli adempimenti non siano previsti a pena di decadenza, e non siano essenziali al riconoscimento del credito medesimo;
  - la violazione sia rimossa entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale ai fini delle imposte sui redditi relativa all'anno di commissione della violazione, ovvero, in assenza di una dichiarazione, entro un anno dalla commissione della violazione medesima;
- 70% del credito utilizzato in compensazione, qualora lo stesso sia inesistente;
- dal 105% al 140% del credito utilizzato in compensazione, qualora lo stesso sia inesistente e i requisiti oggettivi e soggettivi siano stati oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici.

Come detto, tale disciplina sanzionatoria, a differenza di quanto previsto in tema di sanzioni penali, opera per le violazioni commesse a partire dal 1 settembre 2024.

### 3.5 OSSERVAZIONE CONCLUSIVE

L'art. 20, comma 1, lett. a), n. 5), della Legge Delega ha auspicato l'introduzione, in conformità agli orientamenti giurisprudenziali, di una più rigorosa distinzione normativa anche sanzionatoria tra le fattispecie di compensazione indebita di crediti di imposta non spettanti e inesistenti. *“Anche sanzionatoria”* sta a significare che l'intervento riformatore richiesto al legislatore delegato ha auspicato anche un intervento rigoroso sul piano qualificatorio, tant'è che la norma ha fornito una più netta distinzione tra crediti di imposta non spettanti e crediti di imposta inesistenti.

Tuttavia, come osservato dalla dottrina (A. GIOVANARDI), a seguito della novella normativa «[...] si realizza di fatto, un significativo ampliamento del perimetro della fattispecie dei crediti “inesistenti” rispetto a quello risultante dalla sentenza del giudice di legittimità succitata» [il riferimento è alla sentenza della Corte di Cassazione dell'11 dicembre 2023, n. 34119]<sup>[90]</sup>,<sup>[91]</sup>. Inoltre, la causa di non punibilità prima descritta opera solamente nel caso in cui la compensazione ha ad oggetto crediti non spettanti, ma non nel caso di crediti inesistenti, escludendo di fatto l'operatività dell'esimente in tutte le ipotesi in cui pur trovandosi in presenza di condizioni di obbiettiva incertezza, gli ele-

<sup>[90]</sup> Viene osservato che «[...] laddove il delegato, nel qualificare il credito “non spettante” [...] lo definisce come quello «fondato su fatti reali non rientranti nella disciplina attributiva per il difetto di specifici elementi o particolari qualità», sembrerebbe voler attrarre a tale categoria i crediti che non sono utilizzabili in compensazione in dipendenza della qualificazione giuridica di fatti storici veramente avvenuti [enfasi aggiunta]. Tuttavia, in ragione della sussidiarietà della nozione di credito “non spettante” di cui si è detto, tali crediti – a prescindere dal fatto che siano «fondati su fatti reali non rientranti nella disciplina attributiva per il difetto di specifici elementi o particolari qualità» – sarebbero comunque “inesistenti” ai fini giuridici laddove gli specifici elementi o le particolari qualità rappresentino dei “presupposti costitutivi del credito”. La circostanza è di primario rilievo, perché la categoria dei presupposti costitutivi è stata interpretata dalla giurisprudenza di legittimità in senso assai estensivo: ne consegue che le situazioni in cui un credito «fondato su fatti reali non rientranti nella disciplina attributiva per il difetto di specifici elementi o particolari qualità» potrà essere qualificato come “non spettante” dovrebbero essere considerate, anche in forza del rinvio contenuto nella delega agli orientamenti giurisprudenziali di vertice, più uniche che rare (e, comunque, non facilmente individuabili)».

<sup>[91]</sup> Le criticità connesse alla nuova formulazione normativa emergono con evidenza se si fa l'esempio pratico dei crediti di imposta da ricerca e sviluppo fondati su attività complesse materialmente svolte ma che, sulla base di un'interpretazione restrittiva (il famoso *Manuale di Frascati*), non potrebbero essere considerate come ricerca e sviluppo sotto il profilo della qualificazione giuridica. «In questo caso [...] il credito utilizzato in compensazione verrebbe quasi sicuramente qualificato come “inesistente” (posto che, mancando il fatto giuridico attività di ricerca e sviluppo, manca un presupposto costitutivo del credito) e, di conseguenza:

- pur essendo il credito «fondato su fatti reali non rientranti nella disciplina attributiva per il difetto di specifici elementi o particolari qualità» (nozione di credito “non spettante”), in ragione del meccanismo di sussidiarietà il credito non potrebbe comunque qualificarsi come “non spettante”, con tutte le relative conseguenze sotto il profilo sanzionatorio;
- pur trovandosi in presenza di «condizioni di obbiettiva incertezza in ordine agli elementi o alle particolari qualità che fondano la spettanza del credito, anche per la natura tecnica delle valutazioni», non potrebbe operare la nuova condizione di non punibilità di cui al proposto art. 10-quater, comma 2-bis, D.Lgs. n. 74/2000, in ragione del fatto che la compensazione non atterrebbe a un credito “non spettante”».

menti o le particolari qualità del credito assurgano a presupposti costitutivi dello stesso. Probabilmente l'intervento riformatore per essere efficace e dirimente avrebbe dovuto ancor meglio delimitare il perimetro applicativo dei crediti inesistenti, relegandoli a quelli fraudolenti, ossia non veri, frutto di false rappresentazioni e dunque creati artatamente con raggiri. Ossia, sul piano fenomenico, non appartenenti alla realtà. Del resto, le due nozioni - quella di credito inesistente e quella di credito non spettante - non possono essere private di valore sistematico, nel senso che non possono essere appiattite l'una sull'altra.

Tuttavia, pur prendendo atto delle criticità sopra esposte nonché del fatto che i criteri e i principi direttivi della Legge Delega non sono stati del tutto attuati, si è dell'avviso che qualche passo avanti nella giusta direzione sia stato fatto. Basti pensare, infatti, che a seguito della novella normativa le definizioni di crediti inesistenti e non spettanti sono allineate sul piano penale e amministrativo-tributario (i.e. il comma 4 dell'art. 13 del D.Lgs. 471/1997 dispone che *“salvo quanto previsto dal comma 4-ter, si considerano inesistenti ovvero non spettanti i crediti rispettivamente previsti dall'articolo 1, comma 1, lettere g-quater) e g-quinquies) del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74”*).

La previsione di norme qualificatorie che valgono per entrambi gli ambiti amministrativo e penale va accolta con grande favore, dal momento che rappresenta un rimedio alla coesistenza di nozioni differenti in ambito penale e tributario, foriera di notevoli incertezze interpretative come peraltro evidenziato nella sentenza della Corte di Cassazione n. 34119 del 2023.

Quello che trovo, invece, non condivisibile alla radice anche in ragione delle notevoli incertezze interpretative insite nella materia è:

- i. l'aver escluso con una norma interpretativa (cfr. art. 7-bis del D.Lgs. n. 39/2024) il diritto al contraddittorio preventivo obbligatorio in relazione alle contestazioni in materia di crediti di imposta inesistenti, contraddittorio che invero a mio avviso avrebbe dovuto essere rafforzato proprio in ragione delle modifiche normative intervenute. Infatti, le garanzie offerte dal contraddittorio preventivo avrebbero permesso di esplicitare e meglio chiarire la condotta tenuta dal contribuente, nonché il contesto fattuale di riferimento;

- ii. la deroga al principio del *favor rei*, o della *lex mitior*<sup>[92]</sup>, a mezzo dell'art. 5 del citato Decreto Legislativo n. 87/2024 il quale prevede che le sanzioni amministrative in precedenza menzionate si applicano alle violazioni commesse a partire dal 1 settembre 2024. Tale articolo, introducendo (peraltro, per la prima volta) una deroga espressa a tale principio pone una questione di legittimità costituzionale, determinando di fatto la nascita di un doppio binario tributario e penale<sup>[93]</sup>. Con la conseguenza che l'allineamento delle definizioni di credito non spettante e inesistente ai fini tributari e penali sarà effettivo unicamente quando saranno spirati i termini per l'accertamento delle violazioni commesse fino al 1 settembre 2024. Tale circostanza, oltre che porsi in contrasto con i principi e i criteri direttivi enunciati nella Legge Delega, palesa un potenziale vizio di eccesso di delega<sup>[94]</sup>.

[92] Trasposto in ambito tributario dal comma 3, art. 3, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, con riferimento alle sanzioni applicabili.

[93] La dottrina (cfr. Nota 83) sul punto ha osservato che «*deve rilevarsi come le nuove definizioni di credito "inesistente" e credito "non spettante" assumano una portata interpretativa, con la conseguenza che, se il favor rei potrebbe essere derogato con riferimento all'applicazione delle sanzioni, la stessa cosa non potrebbe aver luogo per quanto concerne la portata interpretativa della norma* [enfasi aggiunta]. Le nuove definizioni dovrebbero perciò ritenersi immediatamente operanti, al fine di evitare un contrasto logico in base al quale un medesimo illecito sia definito in maniera diversa a livello tributario e a livello penale a seconda dell'orizzonte temporale in cui è stato commesso».

[94] In dottrina (cfr. G. BOCCALATTE, L. NOTARNICOLA, «*Riforma delle sanzioni tributarie e deroga al principio del favor rei*», Diritto Bancario) è stato condivisibilmente osservato che la «*scelta del legislatore delegato di derogare al principio del favor rei, in assenza di un espresso criterio direttivo della Legge Delega sul punto, fa anzitutto emergere un potenziale vizio di eccesso di delega* [enfasi aggiunta]. Il legislatore delegante del 2023 non ha, infatti, dettato alcun criterio direttivo volto a legittimare una modifica o una deroga ai principi fondamentali regolatori del sistema sanzionatorio tributario, ma ha investito il governo dell'esigenza di razionalizzare il sistema sanzionatorio amministrativo e penale e di migliorarne la proporzionalità, attenuando il carico delle sanzioni e riconducendolo ai livelli esistenti in altri Stati europei. La delega concessa al Governo non pare in alcun modo fornire copertura alla deroga al principio cardine del sistema sanzionatorio del favor rei, né la scelta del legislatore delegato pare potersi ritenere legittimamente inserita in uno spazio lasciato (intenzionalmente) vacante dalla Legge Delega, posto che la deroga al principio del favor rei, come anticipato, è idonea ad incidere su uno dei pilastri del sistema sanzionatorio tributario risultante dalla riforma del '97, **spezzando quella simmetria nelle garanzie** [enfasi aggiunta] riservate all'autore delle violazioni amministrative e agli autori delle condotte di reato che ha ispirato la riforma, e che trova la sua ratio nella natura afflittiva che le sanzioni tributarie, a seguito dell'intervento riformatore, hanno assunto, al pari delle sanzioni penali. [...] **L'eccesso di delega, traducendosi in un'usurpazione del potere legislativo da parte del Governo, determina, infatti, la violazione dell'art. 76 Cost., in ossequio al principio secondo cui il potere legislativo costituisce una prerogativa del Parlamento** [enfasi aggiunta]». Affermazioni, queste, pienamente condivisibili.

## 4 PRASSI ACCERTATIVA E STRATEGIA DIFENSIVA

A cura di VITTORIO GIORDANO<sup>[95]</sup>

### 4.1 PREMESSA

L'Amministrazione finanziaria, a partire dal 2019, ha avviato un'intensa campagna di controlli a carico dei soggetti che hanno deciso di beneficiare del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo introdotto dall'art. 3 del D.L. 23 dicembre 2013, n. 145 (di seguito, anche, "credito R&S"), caratterizzata da un approccio rigido nel ricondurre alla più grave ipotesi di utilizzo in compensazione di crediti ritenuti "inesistenti", ai sensi dell'art. 13, comma 5, del D.Lgs. n. 471/1997, tutti i casi in cui il contribuente, pur in assenza di comportamenti connotati da frode, abbia erroneamente qualificato come agevolabili attività di ricerca che non integrerebbero – per qualsiasi ragione – i relativi requisiti<sup>[96]</sup>.

In particolare, l'Agenzia delle Entrate ritiene che per l'identificazione dell'esatta portata di tali requisiti si dovrebbe avere riguardo non solo alle definizioni recate dalle fonti primaria e secondaria di legge, bensì ad un documento non normativo, individuato nel c.d. *Manuale di Frascati*, edizione 2015, in quanto – a detta dell'Amministrazione finanziaria – le prime presupporrebbero gli enunciati contenuti in quest'ultimo<sup>[97]</sup>.

<sup>[95]</sup> Avvocato cassazionista, Founding Partner di Giordano Merolle - Studio Legale.

<sup>[96]</sup> Nella Circolare 23 dicembre 2020, 31/E, l'Agenzia delle Entrate ha espressamente affermato che "qualora a seguito dei summenzionati controlli sia accertato che le attività/spese sostenute non siano ammissibili al credito d'imposta ricerca e sviluppo si configura un'ipotesi di utilizzo di un credito «inesistente» per carenza totale o parziale del presupposto costitutivo".

<sup>[97]</sup> Nella Risoluzione 22 giugno 2018, 46/E, l'Agenzia delle Entrate ha ad esempio sostenuto che «L'individuazione delle attività ammissibili al credito di imposta è stata condotta dal legislatore ricalcando le definizioni di "ricerca fondamentale", "ricerca applicata" e "sviluppo sperimentale" contenute nel paragrafo 1.3., punto 15, della Comunicazione della Commissione Europea (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014, recante "Disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione", fonte giuridica dell'articolo 3 del citato decreto-legge n. 145 del 2013. Tali definizioni sono, a loro volta, sostanzialmente mutate da quelle adottate a livello internazionale per le rilevazioni statistiche nazionali in materia di spese in ricerca e sviluppo, secondo i criteri di classificazione definiti in ambito OCSE e, più in particolare, nel c.d. *Manuale di Frascati*, concernente "Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development": in questo senso, al punto 75 della citata Comunicazione 198/01 del 2014, viene espressamente precisato 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*". In virtù di tale espresso richiamo, quindi, i criteri di qualificazione e classificazione contenuti nel suddetto *Manuale di Frascati* (la cui ultima edizione è stata pubblicata dall'OECD in data 8 ottobre 2015) costituiscono in linea di principio fonte interpretativa di riferimento anche agli effetti della disciplina agevolativa introdotta dal citato articolo 3». Indicazioni in tal senso, sono rinvenibili nel D.L. 22 marzo 2021, n. 41, afferente la piena ripresa delle attività di prevenzione e contrasto all'evasione post emergenza "Covid-19", nel provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate prot. n. 88314 del 6 aprile 2021, nonché nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate 7 maggio 2021, n. 4/E.

Si tratta, tuttavia, di una tesi che non trova conforto né nel dato letterale della norma istitutiva del credito R&S né nelle indicazioni fornite dalla stessa Amministrazione finanziaria nei primi documenti di prassi pubblicati sul tema [98].

Pertanto, l'esatta individuazione dei requisiti per l'accesso al credito R&S costituisce, ad oggi, uno dei temi più dibattuti e controversi del panorama del diritto tributario nazionale e lo scenario non sembra destinato a cambiare in seguito all'introduzione della nuova definizione di crediti d'imposta inesistenti contenuta nell'art. 1, comma 1, lettera g-quater) del D.Lgs. n. 74/2000, come introdotta dal D.Lgs. n. 87/2024.

Il presente contributo, dunque, si soffermerà sull'individuazione delle contestazioni fino ad ora generalmente elevate dalla prassi accertativa in materia di credito RS e sulle possibili difese che può far valere il contribuente, per poi analizzare quanto i mutamenti normativi che caratterizzano l'intensa stagione di riforme del diritto tributario in corso possano riflettersi sulle strategie difensive.

#### **4.2 LA PRASSI ACCERTATIVA DELLE CONTESTAZIONI IN MATERIA DI CREDITO R&S**

Il controllo in ordine alla spettanza del credito R&S può essere svolto tanto dalla Guardia di Finanza, nell'ambito degli accessi e ispezioni operate a carico del contribuente, quanto dall'Agenzia delle Entrate, nell'ambito della propria ordinaria attività di accertamento. Nella maggioranza dei casi, gli accertamenti prendono avvio mediante la notificazione al contribuente interessato, da parte dell'Agenzia delle Entrate, del c.d. "invito a comparire", ai sensi dell'art. 32, comma 1, n. 2, del D.P.R. n. 600/1973 ovvero del c.d. "questionario" ai sensi dell'art. 32, comma 1, n. 4 del medesimo D.P.R. n. 600/1973.

Mediante tali richieste istruttorie, l'Agenzia delle Entrate domanda al contribuente la documentazione contabile ed extra-contabile che attesti la sussistenza delle condizioni per usufruire del credito di imposta R&S, quale a titolo esemplificativo: i) la documentazione contabile certificata prevista dall'art. 3, comma 10, del D.L. n. 145/2013; ii)

<sup>[98]</sup> Per una disamina sull'exkursus della prassi amministrativa si rinvia a: V. GIORDANO, M. BETTARINI, *Contestazioni di inesistenza del credito di imposta per ricerca e sviluppo e tutela del contribuente*, in *Diritto e Processo Tributario*, n. 2/2020 e V. GIORDANO, M. BETTARINI, *La Risoluzione n. 41/E del 26 luglio 2022: dubbi e criticità, anche alla luce della giurisprudenza di merito, dell'interpretazione erariale sul credito d'imposta R&S nel settore della moda*, in *Tax News - supplemento alla Rivista Trimestrale di Diritto Tributario* del 7 marzo 2023.

il prospetto di dettaglio riportante i costi sostenuti e considerati rilevanti per il calcolo dell'agevolazione e relativa modalità di determinazione; *iii*) la reportistica di supporto delle attività svolte; *iv*) la contrattualistica afferente alle specifiche attività di R&S "extra-muros" corredata dalle fatture relative, con relativi estratti dei registri IVA e modalità di pagamento; *v*) la documentazione relativa al personale coinvolto nelle attività di R&S (buste paga, fogli di presenza nominativi, etc.).

Nonostante l'art. 8, comma 2, del D.M. 27 maggio 2015 preveda che *"qualora, nell'ambito delle attività di verifica e di controllo effettuate dall'Agenzia delle entrate, si rendano necessarie valutazioni di carattere tecnico in ordine all'ammissibilità di specifiche attività ovvero alla pertinenza e congruità dei costi sostenuti, la predetta Agenzia può richiedere al Ministero dello sviluppo economico di esprimere il proprio parere"*, sono rari i casi in cui l'Agenzia delle Entrate si rivolge al MISE<sup>[99]</sup> affinché lo stesso rilasci il proprio parere tecnico in ordine all'ammissibilità alla disciplina agevolativa delle spese sostenute dal contribuente, procedendo nella maggior parte dei casi in via autonoma al disconoscimento della spettanza del credito R&S fruito dal contribuente.

Il procedimento così descritto di norma conduceva, fino al 30 aprile 2024, all'emissione di un atto di recupero del credito ai sensi dell'art. 1, del comma 421, della L. n. 311/2004. Sennonché l'art. 1, comma 2, lett. b) del D.Lgs. n. 13/2024, abrogando l'art. 1, comma 421 della L. n. 311/2004 e l'art. 27, commi 16, 17, 19 e 20, del D.L. n. 185/2008 a far data dal 30 aprile 2024, ha introdotto il nuovo art. 38-bis del D.P.R. n. 600/1973. Tale norma disciplina in maniera unitaria il procedimento di recupero a tassazione di crediti non spettanti ovvero inesistenti indebitamente compensati, prevedendo, in particolare, che l'atto di recupero emesso per la riscossione di crediti non spettanti o inesistenti utilizzati in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. n. 241/1997, deve essere notificato, a pena di decadenza, secondo le modalità previste dagli articoli 60 e 60-ter del D.P.R. n. 600/1973, rispettivamente, entro il 31 dicembre del quinto anno e dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo.

<sup>[99]</sup> Nella trattazione si utilizzerà il termine MISE, sebbene a partire dal 4 novembre 2022 la denominazione del Ministero sia MIMIT (Ministero delle imprese e del Made in Italy).

### 4.3 LE CONTESTAZIONI POSTE DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE A FONDAMENTO DEL DISCONOSCIMENTO DEL CREDITO R&S

Ad eccezione delle ipotesi in cui sia riscontrato il non effettivo svolgimento delle attività di R&S o la presenza di condotte fraudolenti, le contestazioni di norma mosse dall'Agenzia delle Entrate a carico dei contribuenti che hanno effettivamente svolto le attività di R&S e sostenuto i relativi costi pongono le proprie basi sull'interpretazione rinvenibile nell'edizione 2015 del c.d. *Manuale di Frascati*, ritenuto dall'Amministrazione finanziaria "fonte interpretativa privilegiata" per l'individuazione delle attività ammissibili al credito di imposta R&S in forza del richiamo operato al punto 75 della Comunicazione della Commissione (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014.

Ebbene, sulla base di tale documento, affinché le attività svolte dall'impresa possano qualificarsi come attività di R&S nell'accezione rilevante ai fini dell'ammissibilità al beneficio, è necessario che tali attività conducano al "... *superamento di un ostacolo o un'incertezza scientifica o tecnologica non superabile con le conoscenze e le capacità già disponibili*". Non potendosi, di converso, considerare "*attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta le attività innovative che costituiscono il risultato di un semplice utilizzo dello stato dell'arte nello specifico settore e che, pertanto, pur potendo dare luogo sia a un ampliamento del livello delle conoscenze o delle capacità della singola impresa e sia a un miglioramento dei suoi prodotti o processi, non comportino un progresso delle conoscenze o delle capacità generali già disponibili (stato dell'arte)*".

Di conseguenza, secondo l'Amministrazione finanziaria non sono qualificabili come attività di R&S tutte quelle attività che, pur avendo condotto allo sviluppo di prodotto o processi "*nuovi, modificati o migliorati*" che non consistano in mere "*modifiche ordinarie e periodiche*", come richiesto dall'art. 3, commi 4 e 5, del D.L. n. 145/2013, non abbiano, però, portato all'acquisizione di conoscenze innovative per l'intero mercato di riferimento. La contestazione relativa al mancato rispetto del requisito della "novità", posta a fondamento di pressoché tutti gli accertamenti in materia (tanto in quelli elevati autonomamente dall'Agenzia delle Entrate quanto in quelli in cui la valutazione negativa dell'ufficio erariale è suffragata dal parere tecnico del MISE), si accompagna spesso a contestazioni specificamente riferite a talune tipologie di costi quali, ad esempio, le spese c.d. "*intra-muros*", ossia quelle sostenute per il personale dipendente che è stato coinvolto nelle attività di ricerca e sviluppo, e le spese c.d. "*extra-muros*", ossia quelle

sostenute per lo svolgimento da parte di un soggetto commissionario esterno all'impresa di attività di ricerca.

In relazione alle prime, l'Agenzia delle Entrate è solita contestare che taluni dipendenti dell'impresa beneficiaria del Credito R&S non avrebbero potuto, in virtù del loro inquadramento, svolgere attività di ricerca. In relazione alle seconde, sono invece consuete contestazioni che trovano il proprio fondamento sull'esame di clausole contrattuali che, a dire dell'Amministrazione finanziaria, non denoterebbero la sussistenza di un rischio di insuccesso tecnico e, pertanto, connoterebbero l'attività di una natura meramente consulenziale, come tale non meritevole dell'agevolazione in discussione. La fondatezza di tali contestazioni, a differenza di quelle elevate in merito al mancato rispetto dei requisiti del *Manuale di Frascati*, è, naturalmente, da valutarsi caso per caso, tenendo in particolare conto la documentazione a supporto disponibile in capo alla società verificata<sup>[100]</sup>.

Infine, secondo l'interpretazione erariale, l'erronea sussunzione di una determinata attività – effettivamente svolta – da un contribuente nel paradigma delle attività di ricerca e sviluppo di cui all'art. 3 del D.L. n. 145/2013 determinerebbe la qualificazione del credito R&S come “inesistente” per mancanza del presupposto costitutivo, anche a prescindere dall'indicazione nel Quadro RU del Modello Redditi SC del credito R&S ritenuto spettante. Difatti, il comma 5 dell'art. 13 del D.Lgs. 471/1997 definiva inesistente “*il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli artt. 36-bis e 36-ter del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'art. 54-bis del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633*”.

Senonché, va ricordato che a seguito dell'entrata in vigore del D.Lgs. n. 87/2024, è cambiata la definizione normativa di crediti d'imposta inesistenti. La nuova nozione di credito d'imposta inesistente è contenuta nell'art. 1, comma 1, lettera g-quater) del D.Lgs. n. 74/2000, introdotta dal D.Lgs. n. 87/2024, secondo cui “*per “crediti inesistenti” si intendono: 1) i crediti per i quali mancano, in tutto o in parte, i requisiti oggettivi o*

<sup>[100]</sup> Quanto alle ulteriori violazioni, frequenti sono le casistiche in cui vengono contestate violazioni di carattere formale (ad es., mancata compilazione del Quadro RU del Modello Redditi SC) o di mera quantificazione dell'ammontare del credito R&S spettante (ad es. erroneo calcolo della media dei costi 2012-2014 o erroneo calcolo del costo del lavoro incluso in quello agevolabile), per le quali la valutazione di fondatezza non può chiaramente prescindere dall'esame del caso concreto e specifico.

*soggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento; 2) i crediti per i quali i requisiti oggettivi e soggettivi di cui al numero 1) sono oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici". Il medesimo D.Lgs. n. 87/2024 ha introdotto altresì la definizione di crediti d'imposta "non spettanti" nell'art. 1, comma 1, lettera g-quinquies) del D.Lgs. n. 74/2000, definendoli come "1) 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; 2) i crediti che, pur in presenza dei requisiti soggettivi e oggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa 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; 3) i crediti utilizzati in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi espressamente previsti a pena di decadenza" <sup>[101]</sup>.*

Tuttavia, vi è da ipotizzare, come sarà meglio approfondito nel prosieguo, che le nuove definizioni di crediti d'imposta "inesistenti" e "non spettanti" non determineranno significativi cambiamenti nella prassi accertativa, che presumibilmente rimarrà orientata verso una generalizzata contestazione dell'inesistenza del credito R&S.

Sotto il profilo procedimentale, la riconducibilità del credito R&S indebitamente utilizzato in compensazione da un contribuente alla categoria dei crediti "inesistenti" autorizza l'Amministrazione finanziaria a procedere mediante l'emissione di un atto di recupero nel più ampio termine decadenziale del 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di utilizzo.

Infine, dalla qualificazione del credito di imposta come "inesistente" consegue, sotto il profilo penale, il rischio di una prospettazione, da parte degli organi verificatori, di *notitiae criminis* alle competenti Procure della Repubblica ai sensi dell'art. 331 c.p.p. in ordine al delitto di cui all'art. 10-*quater*, comma 2, del D.L. n. 74/2020, che punisce l'indebita compensazione di crediti inesistenti per un ammontare superiore la soglia di rilevanza penale (i.e., Euro 50.000 nell'anno solare) con la reclusione da un anno e sei

<sup>[101]</sup> Prima di tale modifica, il comma 5 dell'art. 13 del D.Lgs. 471/1997 definiva inesistente «il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli artt. 36-bis e 36-ter del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'art. 54-bis del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633».

mesi a sei anni, laddove, invece, ai sensi del comma 1 del medesimo articolo, l'indebita compensazione di crediti non spettanti per un ammontare superiore alla medesima soglia di rilevanza penale è punita con la reclusione da sei mesi a due anni<sup>[102]</sup>. Peraltro, nel caso di utilizzo di crediti non spettanti è accordata al contribuente la possibilità di evitare la punibilità penale estinguendo integralmente il debito prima dell'apertura del dibattimento ai sensi del comma 1 dell'art. 13 del D.Lgs. 74/2000, mentre nel caso di utilizzo di crediti inesistenti è prevista unicamente la riduzione alla metà della pena ai sensi del comma 1 dell'art. 13-bis del D.Lgs. 74/2000<sup>[103]</sup>.

Quanto al profilo sanzionatorio, la qualificazione del credito R&S come "inesistente" comporta l'irrogazione della sanzione per indebita compensazione di crediti d'imposta inesistenti ai sensi dell'art. 13, comma 5 del D.Lgs. n. 471/1997 che, per le violazioni commesse a partire dal 1 settembre 2024, è pari al 70% del credito indebitamente

<sup>[102]</sup> Va dato atto del fatto che fino all'entrata in vigore delle nuove definizioni di crediti d'imposta inesistenti e non spettanti, recate rispettivamente dall'art. 1, comma 1, lettera g-quater) e dall'art. 1, comma 1, lettera g-quinquies) del D.Lgs. n. 74/2000, valide sia ai fini tributari che penali, era quantomeno dubitabile la asserita coincidenza tra la fattispecie tributaria di utilizzo di crediti inesistenti e la corrispondente fattispecie penale. Ciò in quanto, secondo l'orientamento maggioritario delle Sezioni penali della Corte di Cassazione, la definizione recata dall'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997 non era richiamata dalla norma incriminatrice recata dall'art. 10-quater del D.Lgs. n. 74 del 2000 e non era sufficiente per inferire un rinvio di quest'ultima alla prima la circostanza di essere state entrambe le disposizioni modificate dal medesimo D.Lgs. n. 158/2015 (v. in questi termini Cass., sez. 3, n. 23083 del 2022 e Cass., sez. 3, n. 16353 del 2023; cfr. in dott. C. Santoriello, *Reato di indebita compensazione: rilevanza penale differente tra crediti inesistenti e non spettanti, in il fisco*, n. 19/2023, p. 187 ss.). In particolare, non era tuttavia chiaro se da tale differenza di presupposti delle due distinte fattispecie conseguiva altresì che, ai fini penali, configurasse il delitto in questione anche l'utilizzo di crediti la cui inesistenza sia immediatamente rilevabile anche tramite le procedure di controllo automatizzato o formale di cui agli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600/1973 ovvero dell'art. 54-bis del D.P.R. n. 633/1972. La citata giurisprudenza, affermava, infatti che doveva "del resto escludersi la possibilità di ricondurre l'ipotesi di un credito inesistente utilizzato per le compensazioni...nella diversa e meno grave ipotesi presa in considerazione dal novellato art. 10-quater..." inducendo dunque a ritenere che la fattispecie penale più grave abbracciasse qualunque ipotesi di credito di cui sia carente il presupposto costitutivo indipendentemente dalla circostanza che tale insussistenza non fosse accertabile mediante le suddette procedure di controllo automatizzato o formale. Tuttavia, vi era anche un orientamento minoritario secondo cui, anche ai fini penali, avrebbe dovuto soccorrere "l'interpretazione offerta dalla giurisprudenza di legittimità in sede civile" in forza della quale "devono dunque ricorrere entrambi i requisiti per considerare inesistente il credito: a) deve mancare il presupposto costitutivo (ossia, quando la situazione giuridica creditoria non emerge dai dati contabili, finanziari o patrimoniali del contribuente); b) l'inesistenza non deve essere riscontrabile attraverso controlli automatizzati o formali o dai dati in anagrafe tributari" (in questi termini Cass., sez. 3, n. 45558 del 2022; si veda anche Cass., sez. 3, n. 7615 del 2022).

<sup>[103]</sup> Per una più approfondita analisi sugli aspetti sanzionatori penali si rinvia a: V. GIORDANO, M. BETTARINI, *Contestazioni di inesistenza del credito di imposta per ricerca e sviluppo e tutela del contribuente*, op. cit. Si segnala sul punto – per completezza di informazione – che il precedente D.L. n. 34/2023, convertito con modificazioni dalla L. n. 56/2023, ha previsto un'ulteriore causa speciale di non punibilità del delitto di compensazione mediante crediti non spettanti di cui al comma 1 dell'art. 10-quater del D.Lgs. n. 74/2000, prevedendo che non sia punibile tale delitto quando le relative violazioni sono correttamente definite e le somme dovute sono versate integralmente dal contribuente secondo le modalità e nei termini previsti dall'art. 1, commi da 153 a 158 e da 166 a 252, della L. 29 dicembre 2022, n. 197 (c.d. "pace fiscale"), purché le relative procedure siano definite prima della pronuncia della sentenza di appello.

utilizzato, aumentata dalla metà al doppio se i fatti materiali posti a fondamento del credito siano oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazione o artifici ai sensi dell'art. 13, comma 5-bis del D.Lgs. n. 471/1997, in luogo della sanzione dal 100% al 200% prevista nella versione previgente dell'art. 13, comma 5 del D.Lgs. n. 87/2024<sup>[104]</sup>.

#### 4.4 LE STRATEGIE DIFENSIVE PER RESISTERE ALLE CONTESTAZIONI ELEVATE DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Così ricostruiti i termini delle contestazioni che possono essere elevate a carico delle società che abbiano fruito del credito R&S, avendo effettivamente sostenuto le relative spese e conservato l'idonea documentazione richiesta *ex lege*<sup>[105]</sup>, l'analisi prosegue con l'individuazione delle facoltà di difesa concesse ai contribuenti e di alcune possibili strategie difensive.

Anzitutto, come meglio si dirà, a seguito delle modifiche apportate dal D.lgs. n. 87/2024 all'art. 13, comma 5-bis del D.lgs. n. 471/1997, la notifica di un atto di recupero di un credito qualificato come "inesistente" non preclude più al contribuente la possibilità di aderire alla definizione agevolata ai sensi degli artt. 16 e 17 del D.Lgs. 472/1997.

Inoltre, resta sempre salva la possibilità di impugnare tale atto mediante ricorso da presentarsi innanzi alla Corte di Giustizia Tributaria di I grado competente.

Tra le molteplici ragioni in diritto che possono giustificare l'impugnazione giudiziale dell'atto impositivo notificato dall'Amministrazione finanziaria che qualifica come "inesistente" il credito R&S utilizzato in compensazione dal contribuente, viene in considerazione l'erronea sussunzione del credito R&S utilizzato in compensazione tra quelli rientranti nella categoria dei crediti "inesistenti", laddove il contribuente abbia effettivamente realizzato i progetti di ricerca e sostenuto le relative spese, indicando

<sup>[104]</sup> A decorrere dal 1 settembre 2024, la sanzione per utilizzo in compensazione di un credito d'imposta non spettante è disciplinata dall'art. 13, comma 4-bis del D.Lgs. n. 471/1997 ed è pari al 25% del credito utilizzato in compensazione. Per le violazioni commesse fino a tale data, la sanzione per indebita compensazione di crediti d'imposta non spettanti è pari al 30% del credito utilizzato ai sensi dell'art. 13, comma 4 del D.Lgs. n. 471/1997 nella versione vigente *ratione temporis*.

<sup>[105]</sup> Escludendo, dunque, da questa analisi le fattispecie connotate da frodolenza, nonché quelle connotate da errori materiali commessi dai contribuenti e/o dalla mancata conservazione della documentazione richiesta.

nel quadro RU del proprio Modello Redditi SC l'ammontare del credito spettante e, se del caso, utilizzato in compensazione, circostanze che richiederebbero la riconduzione del credito R&S nella categoria di quelli non spettanti.

Difatti, anche alla luce della nuova definizione di crediti d'imposta "inesistenti", è da ritenersi che differentemente da quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 31/E del 2020 (e dagli organi accertatori di tale ente nei molteplici atti di recupero notificati ai contribuenti), l'erronea sussunzione di una determinata attività – effettivamente svolta – da un contribuente nel paradigma delle attività di ricerca e sviluppo individuato *ex lege* (i.e., dall'art. 3 del D.L. n. 145/2013), soprattutto laddove il credito fruito in compensazione sia stato indicato nel Quadro RU del Modello Redditi SC, non risulta di per sé idonea a determinare l'insussistenza del presupposto costitutivo del diritto al credito e, perciò, a far ricondurre il credito di imposta fruito tra i crediti qualificati come "inesistenti". Difatti, un credito di imposta indebitamente utilizzato in compensazione da un contribuente può essere ricondotto nella categoria dei crediti c.d. "inesistenti" solo a condizione che siano mancanti gli elementi costitutivi soggettivi od oggettivi dello stesso, senza che abbiano più rilevanza le modalità con cui l'Agenzia delle Entrate viene a conoscenza dell'illecito.

Tale approccio interpretativo, del resto, appare coerente con i principi resi dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione con la sentenza n. 34452 del 2023, seppur in relazione alla vecchia formulazione dell'art. 13, comma 5 del D.Lgs. n. 471/1997. In particolare, si è affermato che tra le nozioni di crediti "non spettanti" e di crediti "inesistenti" sussiste un discrimen, atteso che *«la distinzione tra credito inesistente e credito non spettante ha, innanzitutto, carattere strutturale e trae il suo fondamento logico giuridico dal complessivo sistema ordinamentale tributario: l'una ("l'inesistenza") ha un valore obbiettivo, mentre l'altra (la "non spettanza") ha un carattere dinamico ancorato al presupposto, antitetico, dell'esistenza del credito», e che un credito d'imposta è inesistente "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 le sanzioni previste dall'art. 13, comma 1, d.lgs. n. 471 del 1997 ovvero dall'art. 13, comma 4, d.lgs. n. 471 del 1997 come modificato dal d.lgs. n. 158 del 2015 qualora *ratione temporis applicabile*, con la precisazione che *“la condizione del mancato riscontro formale ha valore oggettivo: non assume rilievo che, materialmente, l'inesistenza del credito sia stata rilevata a seguito di accertamento sostanziale ma solo che, in sede di controllo formale, non era possibile riscontrarne la mancanza, ancorché, in concreto, tale verifica non sia stata operata”*, vale a dire a condizione che, congiuntamente, siano inesistenti – in senso di “non reali” – gli elementi costitutivi dello stesso e che tale inesistenza non sia riscontrabile con le procedure dei controlli automatizzati e formali<sup>[106]</sup>. La mancata riconducibilità del credito R&S utilizzato in compensazione dal contribuente alla categoria dei crediti di imposta “inesistenti” comporta l'impossibilità per l'Ufficio di avvalersi del maggior termine decadenziale previsto dall'art. 38-bis del D.P.R. n. 600/1973<sup>[107]</sup>, con la conseguenza che, ove l'atto di recupero risulti notificato oltre il termine del 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è avvenuto l'utilizzo, sarà possibile domandare, in via preliminare, alla Corte di Giustizia Tributaria di I grado di dichiarare l'illegittimità dell'atto di recupero impugnato per violazione di tale norma. Sempre in via preliminare, potrà essere chiesto alla Corte di Giustizia Tributaria di I grado di dichiarare l'illegittimità dell'atto di recupero laddove l'Agenzia delle Entrate, prima di disconoscere la riconducibilità delle attività di ricerca svolte dalla Ricorrente all'ambito oggettivo del credito R&S, abbia omesso di interpellare il Ministero per lo Sviluppo Economico.

Benché sul punto non vi sia ad oggi un orientamento univoco della giurisprudenza, può infatti essere sostenuto che l'Agenzia delle Entrate non ha istituzionalmente le competenze scientifiche e tecniche per poter compiere valutazioni in ordine alla quali-

<sup>[106]</sup> In tal senso si era già pronunciata la Suprema Corte con le sentenze nn. 34443, 34444 e 34445 del 2021, secondo cui *“il credito fiscale illegittimamente utilizzato dal contribuente può dirsi “inesistente” quando ne manca il presupposto costitutivo (ossia, quando la situazione giuridica creditoria non emerge dai dati contabili-patrimoniali-finanziari del contribuente) e quando tale mancanza sia evincibile dai controlli automatizzati o formali sugli elementi dichiarati dal contribuente stesso o in possesso dell'anagrafe tributaria, banca dati pubblica disciplinata dal D.P.R. n. 605 del 1973, su cui detti controlli anche si fondano”*. Ad avviso della Suprema Corte, infatti, tra le nozioni di crediti “non spettanti” e di crediti “inesistenti” sussiste un discrimen, atteso che la nozione di credito inesistente così come riformulata dal D.Lgs. 158/2018 deve essere ancorata *«la nozione di “credito inesistente” ad una dimensione anche secondo il linguaggio comune – “non reale” o “non vera”; ossia priva di elementi giustificativi fenomenicamente apprezzabili, se non anche con connotazioni di frodolenza (come pure può evincersi dal contenuto della Relazione illustrativa al D.L. n. 185/2008)»*.

<sup>[107]</sup> Discorso analogo vale per gli atti emessi prima del 30 aprile 2024 ai sensi dell'art. 27, comma 16, del D.L. n. 185/2008.

tà scientifica e tecnica di un'attività di ricerca, posto che la legge istitutiva delle Agenzie Fiscali, e cioè l'art. 62 del D.Lgs. n. 300/1999, non le assegna funzioni, competenze o risorse in tal senso.

Di contro, le competenze scientifiche e tecniche indispensabili per valutare l'ammissibilità delle attività di ricerca all'ambito oggettivo del credito R&S, sono istituzionalmente attribuite al MISE cui l'Agenzia delle Entrate sarebbe obbligatoriamente tenuta a rivolgersi per ottenere un parere. L'obbligatorietà della richiesta di un parere al MISE da parte dell'Agenzia delle Entrate, laddove siano implicati aspetti di valutazione tecnico-scientifica dell'attività svolta dal contribuente, può essere rinvenuta nell'art. 8, comma 2, del D.M. 27 maggio 2015 il quale espressamente prevede che "qualora, nell'ambito delle attività di verifica e di controllo effettuate dall'Agenzia delle entrate, si rendano necessarie valutazioni di carattere tecnico in ordine all'ammissibilità di specifiche attività ovvero alla pertinenza e congruità dei costi sostenuti, la predetta Agenzia può richiedere al Ministero dello sviluppo economico di esprimere il proprio parere". Ed infatti, tale disposizione, nonostante l'infelice formulazione, non si limita ad accordare all'Agenzia delle Entrate una mera facoltà, bensì le impone un obbligo di rivolgere la richiesta di parere al MISE laddove risulti prevalente la natura tecnica degli accertamenti richiesti dall'attività amministrativa di interesse. L'utilizzo del verbo "potere", infatti, come chiarito dalla giurisprudenza di legittimità, deve intendersi nel senso di attività amministrativa necessitata, nell'ambito della discrezionalità tecnica rimessa all'ente che deve operare le valutazioni indispensabili richieste dalla fattispecie interessata<sup>[108]</sup>.

Ora, non potendosi riconoscere all'Agenzia delle Entrate specifiche competenze tecniche in materia, in generale, di ricerca e sviluppo e, nello specifico, di ricerca e sviluppo nell'ambito del settore merceologico in cui opera ciascuno dei contribuenti raggiunti da un atto di recupero, sembra difficile poter sostenere che non vi sia in capo all'Agenzia delle Entrate un obbligo di delegare l'analisi tecnica sulla riconducibilità di una data attività al perimetro di applicazione oggettivo del credito R&S all'Amministrazione che è munita di tali competenza e perciò preposta per legge all'analisi in questione, vale a dire appunto il MISE.

Del resto, benché in sede giudiziaria gli uffici dell'Agenzia delle Entrate si oppongano

<sup>[108]</sup> Cfr. in tal senso Cass. 8 marzo 2012, n. 3622.

a siffatte eccezioni, la stessa Agenzia ha, seppur implicitamente, in varie occasioni, ammesso la propria incompetenza ad operare una valutazione tecnica circa la riconducibilità di una tipologia di attività ad una (o più) delle attività ammissibili alla disciplina del credito R&S. Dapprima con la Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 16 marzo 2016, n. 5/E è stato precisato che le *«indagini riguardanti la effettiva riconducibilità di specifiche attività aziendali (ad esempio, lo sviluppo di una data molecola da parte di un'azienda nel settore chimico-farmaceutico) ad una delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili, elencate analiticamente dalle norme richiamate, comportano accertamenti di natura tecnica che involgono la competenza del Ministero dello Sviluppo economico»*, successivamente con la Circolare 27 aprile 2017, n. 13/E, anch'essa avente ad oggetto chiarimenti in merito alla disciplina rilevante ai fini del riconoscimento del Credito RS, è stato ulteriormente puntualizzato che *“nei casi ... in cui i dubbi in merito all'ambito oggettivo di applicazione dell'agevolazione riguardino esclusivamente la riconducibilità delle attività per le quali si intende fruire del beneficio tra quelle eleggibili al credito di imposta, ai sensi dell'articolo 3, commi 4 e 5, e dell'articolo 2 del decreto attuativo, il contribuente può acquisire autonomamente il parere tecnico del citato Ministero limitandosi a conservarlo, senza presentare un'istanza di interpello all'Agenzia delle entrate (ad esempio si chiede se una data attività di ricerca intrapresa allo scopo di sviluppare mescole e prodotti in gomma sia ammissibile all'agevolazione)”*.

Infine, con la Circolare n. 31/E del 23 dicembre 2021 l'Agenzia delle Entrate ha, nuovamente, ammesso la propria incompetenza ad operare la valutazione tecnica in ordine alla *«riconducibilità di una determinata attività all'ambito applicativo della disciplina agevolativa»*, ritenendo che un'istanza di interpello avente ad oggetto una simile valutazione *«configurando, nella sostanza, una richiesta di un parere tecnico nell'accezione sopra descritta, sono escluse dall'area di applicazione dell'interpello, in quanto l'istruttoria richiederebbe specifiche competenze tecniche non di carattere fiscale che rientrano nell'ambito operativo di altre amministrazioni»*. Del resto, si finirebbe per cadere in contraddizione laddove si tentasse di sostenere che l'Agenzia delle Entrate è incompetente a valutare sotto il profilo tecnico la riconducibilità all'ambito di applicazione oggettivo della disciplina del credito R&S di un'attività di ricerca e sviluppo svolta da un'impresa solo in sede di interpello, mentre non lo sarebbe in sede di verifica.

Pur in assenza, come si è detto, di una posizione univoca sul punto della giurisprudenza di merito, l'eccezione sopra riportata può essere suffragata da diverse pronunce delle Corti di Giustizia Tributaria di primo grado, che in più di un'occasione hanno ritenuto che laddove l'Agenzia delle Entrate proceda ad elevare contestazioni di carattere tecnico senza aver previamente interpellato il MISE, essa opera illegittimamente ed oltre le proprie competenze, con la conseguenza che l'atto di recupero da questa emessa deve considerarsi illegittimo per eccesso di potere <sup>[109], [110]</sup>.

In alternativa, nel caso in cui invece l'Agenzia delle Entrate abbia richiesto il parere tecnico al MISE e quest'ultimo si sia espresso negativamente, sempre in via preliminare può essere sollevata un'ulteriore eccezione di diritto relativa alla violazione delle garanzie procedurali accordate in favore del contribuente dall'art. 6, comma 2 dello Statuto Dei Diritti Del Contribuente. Tale disposizione stabilisce, infatti, che *«l'amministrazione deve informare il contribuente di ogni fatto o circostanza a sua conoscenza dai quali possa derivare il mancato riconoscimento di un credito ovvero l'irrogazione di una sanzione, richiedendogli di integrare o correggere gli atti prodotti che impediscono il riconoscimento, seppure parziale, di un credito»*.

Pertanto, atteso che la richiesta di parere al MISE costituisce un fatto da cui potrebbe derivare il disconoscimento del credito di imposta (come in effetti, sovente, accade), l'Ufficio procedente sarebbe sempre tenuto ad avvisare previamente il contribuente e a consentirgli di esibire al ministero gli atti, di natura tecnica, che reputa rilevanti ai fini della qualificazione delle attività di ricerca e sviluppo oggetto di contestazione. È quindi censurabile la prassi degli uffici dell'Agenzia delle Entrate che, invece, sono soliti non comunicare alla società oggetto di verifica (e di parere) l'intenzione di chiedere il parere "tecnico" al MISE né mettono la società in condizione di interloquire con il MISE stesso inviando memorie e documenti.

Quanto alle eccezioni che possono essere sollevate in via preliminare, merita un esame la violazione dell'obbligo generalizzato di contraddittorio preventivo. Come noto,

<sup>[109]</sup> Si vedano, tra le altre: CTP Vicenza, luglio 2021, n. 365; CTP Ancona, 11 agosto 2021, n. 392; CTP Napoli, 2 maggio 2022, 4988; CTP Roma, 18 maggio 2022, n. 5918; CTP La Spezia, 16 settembre 2022, n. 276; CTP Mantova, 10 giugno 2022 n. 103; CGT Ferrara, 16 dicembre 2022, n. 187; CGT Rimini, 21 marzo 2023, n. 93.

<sup>[110]</sup> Per completezza, si segnalano le sentenze di opposto avviso: CTP Mantova, 10 giugno 2022, n. 103; Cass., sez. penale, 2 settembre 2022, n. 32330 (seppur in materia di reato di indebita compensazione).

infatti, l'art. 6-bis della L. n. 212/2000 ha introdotto un obbligo generalizzato di contraddittorio preventivo per gli atti autonomamente impugnabili dinanzi al giudice tributario. Senonché, in sede di conversione in legge del D.L. n. 39/2024, all'art. 7-bis del medesimo D.L. è stato previsto che *«Il comma 1 dell'articolo 6-bis della legge 27 luglio 2000, n. 212, si interpreta nel senso che esso si applica esclusivamente agli atti recanti una pretesa impositiva, autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria, ma non ... agli atti di recupero conseguenti al disconoscimento di crediti di imposta inesistenti»*. Ora, si può ipotizzare che, stante l'orientamento della prassi accertativa nel senso di una generalizzata contestazione dell'inesistenza dei crediti d'imposta oggetto di recupero, tale disposizione, che a ben vedere presenta dei profili di incostituzionalità<sup>[111]</sup>, sarà richiamata dagli uffici dell'Agenzia delle Entrate per giustificare il mancato rispetto dell'obbligo di contraddittorio preventivo.

Senonché, l'erronea sussunzione del credito R&S utilizzato in compensazione tra quelli rientranti nella categoria dei crediti "inesistenti", laddove il contribuente abbia effettivamente realizzato i progetti di ricerca e sostenuto le relative spese, determina una violazione dell'art. 6-bis della L. n. 212/2000, in quanto per gli atti aventi ad oggetto il recupero di crediti R&S "non spettanti" è obbligatorio il contraddittorio preventivo ai sensi di tale norma e, pertanto, potrà essere richiesto al giudice l'annullamento dell'atto di recupero per tale ragione.

Esaurite le eccezioni di carattere preliminare che, naturalmente in linea generale, possono essere sollevate in sede di impugnazione dell'atto di recupero di un credito R&S, occorre passare alla disamina della principale argomentazione di diritto da porre all'attenzione dei giudici delle Corti di Giustizia Tributaria. Ci si riferisce al dibattuto tema dell'utilizzabilità ai fini dell'individuazione delle spese eleggibili al credito R&S del c.d. *Manuale di Frascati*, edizione 2015 che – come si è anticipato – è considerato la "fonte interpretativa privilegiata" da parte dell'Amministrazione finanziaria e si pone a base di pressoché la totalità degli accertamenti in materia emessi a carico dei

<sup>[111]</sup> In particolare, si potrebbe riscontrare una violazione dei principi di proporzionalità, uguaglianza e ragionevolezza sanciti dall'art. 3 della Costituzione in quanto, da un lato, la statuizione non ha natura interpretativa, ma è innovativa, non potendosi in alcun modo sostenere che gli atti emessi a seguito del disconoscimento di crediti d'imposta inesistenti siano riconducibili agli atti "automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni" indicati nell'art. 6-bis, comma 2 della legge n. 212/2000, e, dall'altro lato, essa determina una ingiustificata disparità di trattamento a danno dei contribuenti in relazione ad atti aventi funzione impositiva, discriminando i soli contribuenti destinatari di atti di recupero di crediti d'imposta inesistenti.

contribuenti beneficiari dell'agevolazione.

Vi sono molteplici profili per ritenere criticabile l'argomentazione dell'Agenzia delle Entrate secondo cui sarebbero ammissibili al credito di imposta R&S soltanto le attività che si qualificano come di "ricerca e sviluppo" alla stregua delle definizioni fornite dal c.d. *Manuale di Frascati*, nell'edizione dell'anno 2015, secondo cui sono tali le sole attività che conducano al "... *superamento di un ostacolo o un'incertezza scientifica o tecnologica non superabile con le conoscenze e le capacità già disponibili*".

Ciò, anzitutto, in quanto le definizioni recate da tale *Manuale* sono contrarie alla chiara lettera della norma istitutiva del credito e del suo decreto attuativo (cfr. l'art. 3 del D.L. n. 145/2013 e l'art. 2 del D.M. 27 maggio 2015) che, da un lato, ammette espressamente all'agevolazione tanto le attività di «*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.d. ricerca industriale) quanto le attività di «*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*» (c.d. sviluppo sperimentale) e, dall'altro, esclude le sole «*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*». Ma, anche, in quanto tali definizioni sono pure contrarie rispetto alla prime indicazioni di prassi fornite dalla stessa Amministrazione finanziaria (*ex multis*, Circolare n. 5/E del 2016), in cui è stato espressamente affermato come dovessero ritenersi «*agevolabili [...] le modifiche di processo o di prodotto che apportano cambiamenti o miglioramenti significativi delle linee e/o delle tecniche di produzione o dei prodotti*», così escludendo dal perimetro dell'agevolazione, in linea con il chiaro dato letterale della normativa e delle disposizioni attuative, le sole «*modifiche non significative di prodotti e di processi*». In tale documento di prassi, l'Agenzia delle Entrate, per la concreta individuazione delle attività da considerare ammissibili, ha ritenuto «*valide, in linea generale, le indicazioni fornite dal MISE con l'allegata Circolare n. 46586 del 16 aprile 2009*». In quest'ultima circolare, infatti, il MISE aveva chiarito che «*la Commissione europea afferma e declina nelle attività di R&S il concetto di innovazione*», e ciò in quanto, secondo

il MISE, «il rilievo attribuito alla innovazione discende dall'adesione ad una definizione di ricerca e sviluppo proprio del Manuale di Oslo, il cui orientamento è volto non tanto a monitorare la sola attività di R&S in termini di effetti sulla produttività dell'impresa, quanto a porre l'innovazione quale parametro dell'indagine volta ad individuare lo sforzo dell'impresa verso lo sviluppo e la creazione di un prodotto nuovo o significativamente migliorato». Con la conseguenza che «nella trasposizione di tale concetto sul piano del sistema delle agevolazioni, lo scopo della disciplina comunitaria e di quella nazionale è quello di sostenere l'impegno dell'impresa diretto ad elevare il processo ed il prodotto della propria attività, accrescendo quindi la competitività del sistema» e «rientrano quindi nel concetto di ricerca industriale le indagini critiche o la ricerca pianificata miranti ad acquisire nuove conoscenze da utilizzare per mettere a punto nuovi prodotti o notevolmente migliorati».

Ma anche al di là di tali dirimenti considerazioni, l'utilizzo del *Manuale di Frascati*, edizione 2015, appare illegittimo in quanto: i) non è stato adottato da un'autorità legalmente costituita e pubblica, bensì da una organizzazione privata di esperti economisti (denominata NESTI); ii) è stato scritto avendo in mente uno scopo – segnatamente quello di definire criteri per la raccolta di dati statistici – ben diverso da quello che l'Amministrazione finanziaria tenta di attribuirgli, cioè fissare prescrizioni a carico di chi intenda svolgere attività di ricerca e sviluppo; iii) non è – a ben vedere – nemmeno richiamato dalla comunicazione della Commissione (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014, che, al di là del fatto di enunciare la prassi della Commissione riguardo solo a quelle agevolazioni che sono qualificabili come aiuti di stato ai sensi del diritto dell'Unione (cosa che non è il credito R&S, trattandosi di una misura qualificata di carattere generale, tanto è vero che può essere fruita oltre i massimali c.d. “*de minimis*” e anche da aziende non intitolate a ricevere aiuti di stato), si limita in realtà ad affermare che la valutazione degli aiuti di stato in materia di ricerca farà riferimento alla precedente edizione, quella dell'anno 2002, di tale *Manuale di Frascati*, senza affatto menzionare quella pubblicata nell'anno 2015 cui pretende invece di fare riferimento l'Amministrazione finanziaria<sup>[112]</sup>.

Ora, il *Manuale di Frascati*, nell'edizione del 2002, ammesso che trovi applicazione nella specie, si limita a ritenere che un'attività rientri nella definizione di ricerca e sviluppo a

<sup>[112]</sup> Cfr. il passaggio della Risoluzione n. 46/E/2018 trascritto alla nota 3.

condizione che il suo obiettivo principale sia quello di conseguire miglioramenti tecnici sul prodotto o sul processo, senza che vi sia dunque necessità di valutare anche se tali miglioramenti sarebbero stati possibili sulla base dello stato dell'arte del settore di riferimento<sup>[113]</sup>. Si tratta, quindi, di un assunto ben diverso rispetto a quello recato dall'edizione del 2015 – come si è visto – la quale, a tutto voler concedere, deve ritenersi avere preso sul punto una posizione innovativa rispetto a quanto sostenuto in passato.

In tale delineato contesto, appare perciò difficile sostenere che la più recente edizione del *Manuale di Frascati*, quella del 2015, possa realmente configurare la fonte interpretativa privilegiata ai fini dell'individuazione delle attività ammissibili al Credito RS così come pretende l'Agenzia delle Entrate, atteso che seguire tale impostazione significherebbe ritenere che la valutazione dell'ammissibilità di una spesa ad un credito, istituito nel 2013 e riferito ai costi sostenuti dal periodo di imposta 2015 in poi, andrebbe valutata secondo i criteri per la prima volta individuati da una fonte (extra-normativa, peraltro,) pubblicata solo a fine 2015 e mai menzionata dal legislatore italiano o dalla prassi amministrativa (perlomeno sino a fine 2018). Ed infatti, l'edizione 2015 del *Manuale di Frascati* è stata pubblicata solo l'8 ottobre 2015 (<https://www.oecd.org/publications/frascati-manual-2015-9789264239012-en.htm>), ossia in data successiva tanto al momento in cui è stata diramata la stessa comunicazione della Commissione richiamata dall'Agenzia delle Entrate (2014/C 198/01) (avvenuta più di un anno prima, ossia, il 27 giugno 2014), quanto, chiaramente, a quella di entrata in vigore del d.l. n. 145 del 2013, nella versione modificata dall'art. 1 della Legge n. 190 del 2014(e, cioè, primo gennaio del 2015)<sup>[114]</sup>. Peraltro, tale edizione 2015 del *Manuale di Frascati* non risulta essere stata tradotta in italiano sino al 7 dicembre 2021 (data della pubblicazione della traduzione autorizzata dall'OCSE) con la conseguenza che, fino a tale momento, spesso successivo a quello del sostenimento delle spese (ovvero a quello relativo all'a-

<sup>[113]</sup> Nell'edizione del 2002 del *Manuale di Frascati*, cui fa riferimento la Commissione europea, è chiarito che «*If the primary objective is to make further technical improvements on the product or process, then the work comes within the definition of R&D*» (traduzione italiana: «*Se lo scopo primario [dell'attività] è di compiere ulteriori miglioramenti tecnici sul prodotto o il processo, allora l'attività rientra nella definizione di ricerca e sviluppo*»). Cfr. paragrafo 111 del *Manuale di Frascati*, edizione 2002.

<sup>[114]</sup> Senza contare che la pubblicazione di tale edizione del *Manuale di Frascati* risulta anche successiva al momento di avvio delle progettualità i cui costi sono stati considerati eleggibili al credito R&S con riferimento al periodo di imposta 2015.

nalisi dell'ammissibilità al credito R&S delle stesse), i contribuenti non potevano nemmeno contare su di un documento ufficiale tradotto in lingua italiana.

Oltre a ciò, la tesi utilizzata dall'Agenzia delle Entrate appare criticabile anche perché si fonda sulla Circolare del MISE n. 59990 del 9 febbraio 2018, fatta propria dall'Agenzia con le Risoluzioni n. 46/E e n. 40/E pubblicate dall'Agenzia delle Entrate, rispettivamente, il 22 giugno 2018 e il 2 aprile 2019, ossia su posizioni della prassi, formatasi e consolidatasi in un momento successivo a quello in cui i contribuenti hanno posto in essere le analisi per valutare la riconducibilità delle spese sostenute al novero di quelle ammissibili al credito R&S<sup>[115]</sup>. Del resto, non basta certo a legittimarne l'utilizzo del *Manuale di Frascati* come fonte interpretativa il solo fatto che il MISE vi abbia fatto cenno nella sua Circolare n. 59990 del 9 febbraio 2018 (poi posta a fondamento delle successive posizioni della prassi amministrativa), atteso che le circolari non hanno valore di legge e che il MISE, se intende avvalersi di una fonte interpretativa per rendere un suo parere, ha l'obbligo di giustificare le proprie affermazioni su basi oggettive, essendo un'amministrazione priva nella specie di poteri legislativi.

Le argomentazioni sopra esposte sono state, peraltro, poste a fondamento di più di una decisione delle corti di merito, secondo cui è eleggibile al credito R&S il costo sostenuto dall'impresa che, pur non raggiungendo il livello di innovazione richiesto dall'edizione 2015 del *Manuale di Frascati*, consista nell'adozione di conoscenze e capacità esistenti che comunque apportano una novità per l'impresa, non dovendosi, quindi, necessariamente trattare della creazione di nuove conoscenze nel settore di appartenenza<sup>[116]</sup>.

<sup>[115]</sup> Almeno per ciò che riguarda i crediti maturati nei periodi di imposta dal 2015 al 2018, senza tener conto che i primi richiami operati al *Manuale di Frascati* con i menzionati documenti di prassi avevano ad oggetto unicamente uno specifico settore di attività, quale è quello del software, e non il credito R&S in generale. Appare evidente, a parere di chi scrive, che l'interpretazione di Agenzia, indebitamente restrittiva dell'ambito della agevolazione, ne ha di fatto snaturato i presupposti: se dapprima, infatti, il credito di imposta per ricerca e sviluppo costitutiva uno strumento di sostegno all'attività imprenditoriale, mediante la "elevazione" dello standard dei processi e prodotti realizzati dalle imprese medesime, rispetto al quale, dunque, l'accrescimento della competitività del sistema sarebbe un portato auspicabile ma non indispensabile, a seguito del mutato approccio interpretativo lo scopo dell'agevolazione sarebbe quello di conseguire direttamente (e non più strumentalmente, mediante l'attività di impresa) l'incremento del patrimonio delle conoscenze, comprese quelle relative all'umanità, alla cultura e alla società, e per concepire nuove applicazioni delle conoscenze disponibili. La modifica degli stessi presupposti di policy in base ai quali sarebbe stata adottata la misura agevolativa conforta la conclusione secondo cui questo avvicendamento di prassi interpretativa ha avuto l'effetto di sorprendere il legittimo affidamento dei contribuenti che avevano confidato nella maggiore estensione dell'ambito di applicazione dell'agevolazione, rispetto a quanto sostenuto attualmente dall'Agenzia delle Entrate, risultando, quindi, difficilmente sostenibile, in virtù dei più basilari principi di tutela nei rapporti tra contribuenti e Fisco sanciti dallo Statuto dei diritti del contribuente, l'applicazione di una sanzione amministrativa quale quella per utilizzo di credito inesistente. Sul punto delle sanzioni, ad ogni modo, si veda infra nel testo.

<sup>[116]</sup> Si vedano sul punto: CTR Emilia-Romagna, 1 marzo 2021, n. 307; CTP Modena, 17 febbraio 2022, n. 52; CTR Valle

Passando poi all'esame dei motivi da spendere in via subordinata, in particolare per ciò che attiene al profilo sanzionatorio, il contribuente può richiedere che sia riconosciuta l'illegittimità dell'irrogazione della sanzione per utilizzo in compensazione di crediti inesistenti di cui all'art. 13, comma 5, del D.Lgs. n. 471/1997 e la sua sostituzione con la sanzione per utilizzo in compensazione di crediti non spettanti di cui all'art. 13, comma 4-bis, del D.Lgs. n. 471/1997.

Sempre sotto il profilo sanzionatorio, in via ulteriormente subordinata, il contribuente potrà poi richiedere l'applicazione dell'esimente per violazioni dipendenti da condizioni di incertezza e che, pertanto, venga annullato l'atto di recupero impugnato nella parte in cui sono irrogate le sanzioni di cui all'art. 13, comma 5, del D.Lgs. n. 471/1997. Difatti, è evidente che i mutamenti che sono intervenuti tanto nel quadro normativo di riferimento quanto nell'interpretazione che di esso è stata resa dall'Amministrazione finanziaria nel corso degli anni, possano far ritenere sussistente le obiettive condizioni di incertezza e le relative esimenti previste dall'art. 6, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997 nonché dall'art. 10, comma 3, della L. n. 212/2000 e dall'art. 8 del D.Lgs. n. 546/1992. Secondo tali disposizioni non sono, infatti, irrogabili le sanzioni quando la violazione *“dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione”* della norma tributaria alla quale si riferisce.

La disapplicazione delle sanzioni è avallata anche dalla posizione della giurisprudenza di legittimità<sup>[117]</sup>, secondo cui tale esimente è legittimamente invocata laddove, pur adottando un procedimento interpretativo metodologicamente corretto, non sarebbe stato agevole per il contribuente pervenire all'inequivocabile esclusione delle attività svolte dal perimetro di applicabilità della disciplina agevolativa. Invero, per giungere a tale conclusione, un contribuente avrebbe dovuto superare tanto la prima interpretazione fornita dal MISE con la Circolare n. 46586 del 16 aprile 2009, richiamata dalla Circolare

d'Aosta, 21 aprile 2022, n. 22; CTP Aosta, 25 febbraio 2022, n. 12; CTP Aosta, 8 novembre 2021, n. 46; CTP Roma, 18 maggio 2022, n. 5918; CTP Bologna, 6 luglio 2022, n. 549; CGT Palermo, 30 agosto 2023, n. 1686; CGT Macerata, 27 ottobre 2023, n. 270/1/2023; CGT di Rimini, 13 marzo 2024, n. 55/2024; CGT Alessandria, 1 agosto 2024, n. 193. Sul punto, si rinvia a S. Carrea, Il valore del *Manuale di Frascati* tra hard law, soft law e approccio difensivo del contribuente, in GT-Rivista di Giurisprudenza Tributaria, n. 6/2023, p. 538 e ss.

<sup>[117]</sup> *Ex multis*, Cass. 13 giugno 2018, n. 15452. Per un approfondimento sul punto si rinvia a V. GIORDANO, M. BETTARINI, *Contestazioni di inesistenza del credito di imposta per ricerca e sviluppo e tutela del contribuente*, in Diritto e Processo Tributario, n. 2/2020.

n. 5/E del 2016, secondo cui configurano attività di ricerca e sviluppo anche talune attività rientranti nella categoria delle attività di innovazione di processo così come definite nel c.d. “*Manuale di Oslo*”, quanto il dato letterale dell’art. 3, comma 4, del D.L. n. 145/2013 come integrato dall’art. 2 del D.M. 27 maggio 2015 laddove prevede l’ammissibilità delle attività di “*prodotti, processi o servizi nuovi, modificati o migliorati*”, fatta eccezione per “*modifiche ordinarie o periodiche apportate a prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione, servizi esistenti e altre operazioni in corso*”. La complessità del percorso interpretativo che sarebbe stato necessario porre in essere per addivenire ad escludere l’eleggibilità al credito R&S delle spese sostenute, che richiede l’utilizzo di strumenti esegetici senz’altro non comuni a tutti i contribuenti e che necessita, per essere intrapreso, anche di considerazioni tecniche estragiuridiche, legittima senz’altro, ad avviso di chi scrive, la domanda di disapplicazione delle sanzioni amministrative.

Infine, laddove l’Agenzia delle Entrate abbia omesso di richiedere al MISE il parere tecnico, ma anche laddove tale parere sia stato richiesto ed emesso senza un previo confronto tra tale organo e il contribuente raggiunto dall’atto di recupero, il contribuente potrà valutare di richiedere al giudice, in via istruttoria, di disporre apposita consulenza tecnica ai sensi dell’art. 7 del D.Lgs. n. 546/1992 allo scopo di approfondire quegli aspetti di ordine tecnico, la cui analisi oltre a non poter essere di competenza dell’Agenzia delle Entrate nemmeno può ritenersi di facile svolgimento per i giudici tributari chiamati a sindacare sulla legittimità dell’atto di recupero.

#### **4.5 I RIFLESSI DELLE NOVITÀ NORMATIVE E GIURISPRUDENZIALI SULLE STRATEGIE DIFENSIVE**

Come anticipato nel corso della trattazione, il panorama delle disposizioni correlate alla disciplina del Credito RS è in continuo divenire, essendo intervenute, nel corso del 2024, numerose modifiche normative che, quantomeno nell’intenzione del legislatore, avrebbero dovuto essere “correttive” di difficoltà interpretative ed applicative che si sono manifestate nel corso degli anni.

A tal proposito, appare sicuramente positiva l’introduzione di una definizione unitaria di crediti d’imposta “inesistenti” e “non spettanti” nell’art.1, comma 1, lett. g-quater)

e g-quinquies) del D.Lgs. n. 74/2000, identica sia ai fini penali che amministrativi, per ragioni di certezza del diritto e coerenza dell'ordinamento. Ugualmente valutabile con favore appare l'eliminazione del riferimento ai controlli automatizzati per la valutazione della inesistenza del credito, in quanto la valutazione circa l'inesistenza di un credito d'imposta deve basarsi su elementi sostanziali, a prescindere dalle modalità con cui l'Amministrazione finanziaria riesce ad intercettare la potenziale violazione.

Senonché, al di là di tali aspetti, le nuove definizioni introdotte dal D.Lgs. n. 87/2024 non sembrano riuscire a scorporare in maniera efficace le differenze tra crediti inesistenti e crediti non spettanti. Difatti, considerando il dettato normativo, è difficile comprendere la differenza tra le ipotesi di crediti inesistenti perché *«mancano, in tutto o in parte, i requisiti oggettivi o soggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento»* e le ipotesi di crediti non spettanti perché *«pur in presenza dei requisiti soggettivi e oggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento, sono fondati su fatti non rientranti nella disciplina attributiva del credito per difetto di ulteriori elementi o particolari qualità»*. In tale incerto panorama interpretativo, vi è il timore che la prassi accertativa mantenga l'impostazione restrittiva adottata sino ad ora, ricomprendendo nell'alveo dei crediti d'imposta inesistenti anche quelle fattispecie aventi a fondamento fatti reali ma che non integrano le condizioni cui è subordinato il riconoscimento del credito d'imposta. In altre parole, vi è il concreto rischio che non vi sia una mitigazione dell'approccio attualmente esistente, quando invece sarebbe stata auspicabile la definizione di una nozione di inesistenza capace di intercettare solo le fattispecie più gravi e connotate da elementi di natura fraudolenta.

Una seconda modifica normativa di rilievo consiste nell'introduzione di un procedimento accertativo unitario disciplinato dall'art. 38-bis del D.P.R. n. 600/1973. Tale norma, come anticipato, prevede il potere dell'Agenzia delle Entrate di adottare un "atto di recupero" volto alla *«riscossione dei crediti non spettanti o inesistenti utilizzati, in tutto o in parte, in compensazione ai sensi dell'art. 17 del Decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241»* nonché, più in genere *«al recupero di tasse, imposte e importi non versati, compresi quelli relativi a contributi e agevolazioni fiscali indebitamente percepiti o fruiti ovvero a cessioni di crediti di imposta in mancanza dei requisiti»*. La norma prevede un regime di decaden-

za differenziato per le due tipologie di utilizzi patologici del credito, confermando la possibilità di notificare l'atto di recupero entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di utilizzo quando il credito d'imposta sia qualificato come inesistente, mentre per il recupero di crediti d'imposta qualificati come non spettanti permane il termine di decadenza del 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di utilizzo. Ebbene, sicuramente positiva appare la scelta di consentire la procedura di definizione agevolata delle sanzioni secondo quanto previsto dagli artt. 16, comma 3, e 17, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997, anche qualora il credito d'imposta recuperato sia qualificato come inesistente. Di conseguenza, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, il trasgressore e gli obbligati in solido potranno definire la controversia effettuando il pagamento di un importo pari ad un terzo della sanzione irrogata e comunque non inferiore ad un terzo dei minimi edittali previsti per le violazioni più gravi relative a ciascun tributo.

Ugualmente da valutare con favore la previsione della facoltà di definire in adesione il recupero dei crediti d'imposta inesistenti o non spettanti. Il nuovo art. 1 del D.Lgs. n. 218/1997, infatti, espressamente prevede che *«L'accertamento delle imposte sui redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, nonché il recupero dei crediti indebitamente compensati non dipendente da un precedente accertamento, possono essere definiti con adesione del contribuente»*. Viene, dunque, recepito l'orientamento che, già nella vigenza della precedente disciplina, ammetteva la possibilità di instaurare la procedura di accertamento con adesione a fronte della notifica di un atto di recupero di crediti d'imposta, stante la natura sostanzialmente accertativa del medesimo<sup>[118]</sup>. Tuttavia, per gli atti di recupero permane una rilevante differenza rispetto agli avvisi di accertamento o di rettifica in ordine alle modalità operative dell'accertamento con adesione: difatti, se, da un lato, ai sensi del comma 2 dell'art. 8 del D.Lgs. n. 218/1997, il versamento delle somme dovute per effetto dell'accertamento con adesione deve essere eseguito entro 20 giorni dalla redazione dell'atto di adesione e le somme dovute possono essere versate anche ratealmente<sup>[119]</sup>, dall'altro lato il comma 2-bis del medesimo art. 8 chiarisce che *«Per*

[118] In tal senso Cass., sez. v, ordinanza n. 8429 del 2017; Cass. Sez. v, ordinanza n. 16761 del 2017.

[119] In un massimo di 8 rate trimestrali di pari importo, ovvero in un massimo di 16 rate trimestrali, se le somme

*il versamento delle somme dovute a seguito di un accertamento con adesione conseguente alla definizione di atti di recupero non è possibile avvalersi della rateazione e della compensazione prevista dall' articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241», escludendo dunque la possibilità di rateizzazione (nonché quella di compensazione) per l'adesione agli atti di recupero dei crediti d'imposta.*

Va, inoltre, rilevato che il nuovo art. 38-bis del D.Lgs. n. 600/1973 non sembra risolvere il tema se sia possibile procedere con l'atto di recupero al recupero di crediti di imposta che siano stati esposti in dichiarazione, una volta scaduto il termine per la rettifica della dichiarazione medesima, posto che il riferimento all'utilizzo in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997 appare incentrare il potere medesimo con riferimento ai crediti che sono stati per la prima volta "creati" in sede di compilazione del Mod. F24<sup>[120]</sup>.

Ugualmente criticabile appare la previsione per cui in caso di mancato pagamento del recuperato entro il termine per la presentazione del ricorso giurisdizionale non opera la "riscossione frazionata", ai sensi dell'art. 15 del D.P.R. n. 602/1973 e dell'art. 68 del D.Lgs. n. 546/1992, essendo concesso *ex lege* all'Agenzia delle Entrate - Riscossione il potere di procedere all'iscrizione a ruolo straordinaria ai sensi dell'art. 15-bis del D.P.R. n. 602/1973. La previsione appare connotata da eccessivo rigore, soprattutto per gli atti di recupero di crediti d'imposta non spettanti, poiché in tal caso la violazione commessa non è connotata da quel grado di offensività che potrebbe in astratto giustificare un procedimento di recupero del credito così manifestamente lesivo delle tutele dei contribuenti. Il legislatore sembra, dunque, aver riservato agli atti di recupero ex art. 38-bis del D.P.R. n. 600/1973 un trattamento genericamente più sfavorevole<sup>[121]</sup>.

Merita da ultimo una menzione l'introduzione della possibilità per i contribuenti che abbiano effettuato investimenti in attività di Ricerca e Sviluppo di ottenere una

dovute superano i 50.000 euro. L'importo della prima rata è versato entro 20 giorni dalla redazione dell'atto. Le rate successive alla prima devono essere versate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata.

<sup>[120]</sup> Vedasi sul punto D. AVOLIO, V. GIORDANO, *Riversamento credito R&S: proroga dei termini con tanti dubbi interpretativi*, in *Il fisco*, n. 45/2023.

<sup>[121]</sup> A tal proposito, il parere approvato dalla Commissione VI Finanze invitava il Governo a "prevedere la possibilità di pagamento rateale, in analogia con quanto disposto dall'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218". Tuttavia, tale osservazione non è stata recepita nel D.L. n. 13/2024.

certificazione *ex post* che attesti la qualificazione delle attività realizzate come agevolabili. La possibilità di ottenere la certificazione in parola è concessa sia ai contribuenti che abbiano svolto negli anni dal 2015 al 2019 attività di ricerca e sviluppo ai sensi della disciplina agevolativa recata dall'art. 3 del D.L. n. 145/2013, sia ai contribuenti che abbiano svolto attività di ricerca e sviluppo negli anni di vigenza della nuova disciplina del credito di imposta ricerca, sviluppo e innovazione recata dall'art. 1, commi 200-202, della L. n. 160/2019.

Ad oggi è finalmente possibile ottenere tale certificazione, atteso che sono stati pubblicati sia il D.P.C.M. istitutivo dell'Albo dei certificatori abilitati al rilascio delle certificazioni<sup>[122]-[123]</sup>, sia le "Linee Guida" per la certificazione elaborate dal Ministero delle Imprese e del *Made in Italy*<sup>[124]</sup>.

Attraverso tale certificazione, le imprese ottengono *ex post* il riconoscimento che le attività svolte rispettino i requisiti richiesti per il riconoscimento del credito d'imposta. La certificazione esplica effetti vincolanti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, tranne nel caso in cui, sulla base di una non corretta rappresentazione dei fatti, la certificazione venga rilasciata per una attività diversa da quella concretamente realizzata. Gli atti, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, difforni da quanto attestato nelle certificazioni sono nulli.

Tuttavia, le Linee Guida hanno confermato la tesi portata avanti sino ad ora dall'Agenzia delle Entrate nelle verifiche, vale a dire l'applicabilità delle definizioni recate dal *Manuale di Frascati* anche al credito d'imposta Ricerca e Sviluppo disciplinato dall'art. 3 del D.L. n. 145/2013 ritenendo «*che tali criteri interpretativi siano rilevanti anche in relazione all'applicazione della precedente disciplina in quanto espressione di principi generali coerenti con la ratio della normativa di favore per altro sostanzialmente coincidente,*

<sup>[122]</sup> Il D.P.C.M. 15 settembre 2023 è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 4 novembre 2023; a partire dal momento della pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, decorsa una *vacatio* di 15 giorni, tale D.P.C.M. produce i suoi effetti.

<sup>[123]</sup> Per una disamina più approfondita del contenuto del D.P.C.M. e delle sue criticità, si rinvia a D. AVOLIO - V. GIORDANO, "Per i crediti R&S istituito l'Albo dei certificatori", in *il fisco*, n. 40/2023, pag. 3759.

<sup>[124]</sup> Con il D.M. 4 luglio 2024, il Ministero delle Imprese e del *made in Italy* ha disposto la pubblicazione delle Linee guida per la corretta applicazione dei crediti d'imposta ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica e design e ideazione estetica, ai fini della certificazione prevista dall'art. 23 co. 2-5 del DL 73/2022 sul proprio sito internet (<https://www.mimit.gov.it>).

sotto il profilo sostanziale, in punto di definizione delle attività agevolabili». Sennonché, la spiegazione fornita non è affatto convincente, atteso che il *Manuale di Frascati* nell'edizione 2015 resta un documento di *soft law* estraneo all'ordinamento giuridico nazionale e posteriore alla norma agevolativa e, per tale ragione, non dovrebbe costituire una fonte interpretativa per le attività poste in essere fino al 2019<sup>[125]</sup>.

<sup>[125]</sup> Il *Manuale di Frascati*, invece, è espressamente richiamato dal D.M. 26 maggio 2020 contenente «*Disposizioni applicative per nuovo credito d'imposta, per attività di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica e di design*» riguardante i crediti R&S ammissibili al beneficio di cui all'art. 1, commi 198-208 della L. 160/2019. Pertanto, stante l'espresso richiamo, il *Manuale di Frascati* costituisce fonte interpretativa per il recupero di tali crediti.

## 5 I RISCHI PENALI

A cura di FILIPPO FERRI<sup>[126]</sup>

### 5.1 IL DELITTO DI INDEBITA COMPENSAZIONE AI SENSI DELL'ART. 10-QUATER DEL D. LGS. 74/2000

Sul fronte penale, la principale fattispecie incriminatrice che viene in considerazione nel caso di illegittimo utilizzo in compensazione di crediti di imposta Ricerca & Sviluppo è rappresentata dal delitto di indebita compensazione di cui all'art. 10-*quater* del D. Lgs. 74/2000.

La norma – da ultimo novellata dal D. Lgs. 14 giugno 2024, n. 87 (c.d. Decreto Sanzioni) – prevede che:

1. È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a cinquantamila euro.
  2. È punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro.
- 2-bis. La punibilità dell'agente per il reato di cui al comma 1 è esclusa quando, anche per la natura tecnica delle valutazioni, sussistono condizioni di obiettiva incertezza in ordine agli specifici elementi o alle particolari qualità che fondano la spettanza del credito.*

È necessario, in primo luogo, procedere a un'analisi della fattispecie *de qua* per poi procedere, nei paragrafi successivi, alla disamina delle principali questioni applicative e interpretative che la norma solleva, nonché delle possibili strategie di *diversion* processuale nel caso di contestazione del delitto di indebita compensazione.

<sup>[126]</sup> Avvocato penalista in Milano, Partner dello STUDIO CAGNOLA & ASSOCIATI.

Il bene giuridico tutelato dal legislatore attraverso la fattispecie in esame è rappresentato dall'interesse alla tempestiva ed efficace riscossione delle entrate patrimoniali dello Stato.

Secondo la dottrina maggioritaria<sup>[127]</sup>, l'art. 10-*quater* individua un reato proprio (nonostante l'utilizzo del pronome «chiunque»), il quale potrà essere commesso solamente dal contribuente che, nel redigere ed inviare il modello F24, abbia effettuato, nel periodo d'imposta, compensazioni indebite per un importo superiore alla soglia di punibilità prevista.

La condotta punita dall'art. 10-*quater* è rappresentata dall'utilizzo in compensazione di crediti non spettanti (comma 1) o inesistenti (comma 2) effettuata ai sensi dell'art. 17 d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241.

Difatti, il Decreto n. 241/1997 ha unificato le modalità di versamento dei tributi e dei contributi previdenziali ed ha consentito ai contribuenti di compensare i crediti da essi vantati nei confronti di diversi Enti impositori (Erario, enti locali, enti previdenziali) con debiti anche di natura diversa (tributari/previdenziali e viceversa), mediante ricorso al c.d. modello F24. La norma individua analiticamente i crediti ed i debiti che possono essere oggetto di compensazione; ciononostante, la modalità di versamento da essa disciplinata può essere parimenti utilizzata, laddove previsto da specifiche disposizioni, per altri crediti o debiti non espressamente menzionati, come, per esempio, quelli in tema di investimenti per attività di ricerca e sviluppo.

Come si è avuto modo di osservare, la condotta punita dall'art. 10-*quater* è rappresentata dal pagamento di «somme dovute» mediante compensazione con crediti non spettanti o inesistenti.

In primo luogo preme precisare che, secondo la dottrina e giurisprudenza, i crediti oposti in compensazione possono essere tutti quelli previsti dall'art. 17 del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241 (quelli aventi natura tributaria, previdenziale ovvero i crediti aventi natura agevolativa).

Tuttavia, è dubbia la natura dei debiti oggetto di compensazione rilevanti ai sensi

<sup>[127]</sup> E. MUSCO-F. ARDITO, *Diritto penale tributario*, Zanichelli, Bologna, 2016, p. 322; CADOPPI-S. CANESTRARI-A. MANNA-M. PAPA (a cura di), *Diritto penale dell'economia*, Tomo I, Utet, Torino, 2019, p. 355.

dell'art. 10-*quater*: la norma, facendo esclusivo riferimento alle «somme dovute», sembrerebbe estendere l'ambito di applicazione della fattispecie alle compensazioni di debiti diversi da quelli maturati in relazione a imposte sui redditi ed IVA.

A tal proposito, la dottrina maggioritaria sembrerebbe escludere tale possibilità<sup>[128]</sup>, laddove, invece, la giurisprudenza di legittimità<sup>[129]</sup> e la stessa Agenzia delle Entrate<sup>[130]</sup> accolgono una nozione più ampia di «somme dovute», fino a ricomprendere tutti i debiti compensabili e non solo quelli afferenti alle imposte sui redditi e sul valore aggiunto.

Non mancano, tuttavia, contrasti interpretativi sul punto<sup>[131]</sup>.

L'intervento della sanzione penale è subordinato al superamento di una soglia di punibilità pari a 50.000 euro.

Il superamento di tale soglia può avvenire sia mediante la compensazione indebita di crediti d'imposta attraverso l'inoltro di un unico modello F24, sia sommando gli importi derivanti da più modelli F24 all'interno del medesimo anno solare<sup>[132]</sup>.

Quanto all'elemento soggettivo, il reato è punito a titolo di dolo: in particolare è sufficiente il dolo generico, consistente nella rappresentazione e volontà di compensare il debito tributario attraverso l'utilizzo di crediti non spettanti ovvero inesistenti<sup>[133]</sup>. In quanto elemento costitutivo del reato, secondo l'opinione consolidata, anche il superamento della soglia di punibilità dovrà rientrare nell'oggetto del dolo.

Non essendo previsto – come invece avviene per altre fattispecie delittuose previste dal D. Lgs. 74/2000 – un dolo specifico di evasione in relazione alla norma in esame, sarà sufficiente ad integrare l'elemento soggettivo del reato anche il semplice dolo eventuale. Da ultimo, rispetto alla responsabilità amministrativa derivante da reato di cui al D. lgs. 231/2001, occorre segnalare che il delitto di indebita compensazione è stato intro-

<sup>[128]</sup> A. LANZI-P. ALDROVANDI, *Diritto penale tributario*, Cedam, III ed., 2020, p. 355, A. MANCINI, *Il nuovo diritto penale tributario*, Laurus, Roma, 2019, p. 248.

<sup>[129]</sup> Cass. pen., Sez. III, 28 settembre 2021, n. 37085; Cass. pen., Sez. III, 21 gennaio 2015, n. 5177. Si veda altresì Corte cost., Sentenza 6 dicembre, n. 35.

<sup>[130]</sup> Circolare dell'Agenzia delle Entrate 28/E del 2 agosto 2006

<sup>[131]</sup> In senso contrario si veda Cass. pen., Sez. I, 10 maggio 2019, n. 38042, la quale, tuttavia, costituisce *un unicum* nel panorama giurisprudenziale, essendo stata superata da altre pronunce di segno opposto, quali Cass. pen., Sez. III, 18 settembre 2020, n. 389, Cass. pen., Sez. III, 22 febbraio 2022, n. 23083, Cass. pen., Sez. III, 1 dicembre 2022, n. 552.

<sup>[132]</sup> *Ex multis* Cass. pen., Sez. III, 25 settembre 2019, n. 1722.

<sup>[133]</sup> *Ex multis* Cass. pen., Sez. III, 12 aprile 2018, n. 26236.

dotto, a opera del dell'art. 5 comma 1 lett. c) d.lgs. 15 luglio 2020, n. 75, all'interno del catalogo di reati-presupposto previsto dal D. lgs. 231/2001.

Nello specifico, il legislatore ha introdotto un nuovo comma 1-*bis* all'art. 25-*quinquiesdecies* del D. lgs. 231/2001, il quale, alla lett. c), sancisce una sanzione pecuniaria fino a quattrocento quote.

Al nuovo illecito amministrativo di cui al comma 1-*bis* dell'art. 25-*quinquiesdecies* del D. lgs. 231/2001 è, altresì, estesa la circostanza aggravante legata al conseguimento di un profitto di rilevante entità.

## 5.2 LA DIFFERENZA TRA CREDITI INESISTENTI E NON SPETTANTI

Come rilevato *supra* (par. 5.1.), l'art. 10-quater punisce la condotta del contribuente che abbia proceduto al pagamento di "somme dovute", utilizzando in compensazione, crediti "inesistenti" ovvero "non spettanti".

Dal 2015 l'art. 10-quater sanziona in maniera differente l'indebita compensazione di crediti non spettanti e inesistenti, laddove, in precedenza, il trattamento sanzionatorio era il medesimo.

L'odierna differenziazione dal punto di vista del trattamento sanzionatorio si basa sull'assunto secondo il quale l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti rappresenta una condotta maggiormente lesiva rispetto a quella dell'utilizzo di crediti non spettanti: l'inesistenza, infatti, implica che l'agente abbia artatamente creato crediti non esistenti al fine di evadere l'imposta dovuta.

Per lungo tempo la distinzione tra crediti non spettanti e inesistenti è stata tipizzata dal legislatore solo sul versante fiscale, mancando – lato penale – un criterio certo per distinguere tra le due categorie di crediti.

Difatti, i commi 4 e 5 dell'art. 13 del D. lgs. 471/1997 prevedevano – prima della riformulazione operata dal D. Lgs. 14 giugno 2024, n. 87 – rispettivamente che:

4. *Nel caso di utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti si applica, salva l'applicazione di disposizioni speciali, la sanzione pari al trenta per cento del credito utilizzato.*

5. Nel caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute è applicata la sanzione dal cento al duecento per cento della misura dei crediti stessi. Per le sanzioni previste nel presente comma, in nessun caso si applica la definizione agevolata prevista dagli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472. Si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

Per lungo tempo, invece, è mancata una demarcazione, valida ai fini penalistici, tra crediti non spettanti e inesistenti: difatti, fino alla novella operata dal D. lgs. 14 giugno 2024, n. 87, la fattispecie penale non prevedeva una definizione normativa di crediti non spettanti e inesistenti.

Né tantomeno l'art. 10-*quater* del D. lgs. 74/2000 operava un rinvio ai commi 4 e 5 dell'art. 13 del D. lgs. 471/1997.

Dunque, in un primo momento la questione è stata affrontata dalla giurisprudenza di legittimità, rispetto alla quale sono stati registrati orientamenti ondivaghi, ai quali ha fatto seguito un intervento delle Sezioni Unite. Solo nel giugno 2024, attraverso il c.d. Decreto Sanzioni (D. lgs. 14 giugno 2024, n. 87), il legislatore ha posto fine alla situazione di incertezza applicativa che caratterizzava la distinzione tra crediti non spettanti e inesistenti. Ma procediamo con ordine. L'orientamento più risalente della Sezione Tributaria della Corte di Cassazione era nel senso di ritenere *“priva di fondamento logico-giuridico”* la distinzione tra crediti non spettanti e inesistenti, in quanto *“il D.L. n. 185 del 2008, art. 27, comma 16, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 2 del 2009, nel fissare il termine di otto anni per il recupero dei crediti d'imposta inesistenti indebitamente compensati, non intende elevare l'“inesistenza” del credito a categoria distinta dalla “non spettanza” dello stesso (distinzione a ben vedere priva di fondamento logico-giuridico), ma mira a garantire un margine di tempo adeguato per il compimento delle verifiche riguardanti l'investimento che ha generato il credito d'imposta<sup>[134]</sup>”*.

<sup>[134]</sup> Cass. civ., sez. trib., 13 gennaio 2021, n.354. Nello stesso senso Cass. civ., Sez. trib., 30 ottobre 2020, n. 19237, Cass.

In conclusione, si era così formato un orientamento giurisprudenziale in forza del quale si riteneva non operante la distinzione tra crediti inesistenti e non spettanti, con conseguente applicazione del medesimo termine di otto anni per la notifica dell'avviso di recupero.

A questo orientamento ne ha fatto seguito un altro, più recente, volto a valorizzare la distinzione tra le due categorie di crediti illegittimamente utilizzati in compensazione. In particolare, questo orientamento è stato inaugurato da tre sentenze “gemelle” della Corte di Cassazione (Cass. civ., Sez. trib., 16 novembre 2021, nn. 34443, 34444 e 34445) che hanno, in definitiva, affermato che il credito d'imposta possa dirsi inesistente solo allorquando ne manchi il presupposto costitutivo e l'inesistenza non sia riscontrabile attraverso controlli automatizzati o formali o dai dati contenuti in anagrafe tributaria. In particolare, secondo la Corte «*in tema di compensazione di crediti fiscali da parte del contribuente, l'applicazione del termine di decadenza ottennale, previsto dall'art. 27, comma 16, del d.l. n. 185 del 2008, conv. in Legge n. 2 del 2009, presuppone l'utilizzo non già di un mero credito “non spettante”, bensì di un credito “inesistente”, per tale ultimo dovendo intendersi – ai sensi dell'art. 13, comma 5, terzo periodo, del d.lgs. n. 471/1997 (introdotto dall'art. 15 del d. lgs. n. 158/2015) – il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo (il credito che non è, cioè, “reale”) e la cui inesistenza non è riscontrabile mediante i controlli di cui agli artt. 36-bis e 36-ter del d.P.R. n. 600/1973 e all'art. 54-bis del d.P.R. n. 633/1972*<sup>[135]</sup>».

Secondo le tre succitate pronunce, non si potranno più assimilare le categorie di crediti inesistenti e non spettanti, in quanto sono distinti in modo marcato già a livello normativo e, ne deriva che, il termine lungo per l'accertamento, pari ad otto anni, potrà essere applicato esclusivamente al caso dei crediti inesistenti, mentre per quelli non spettanti, il termine sarà quello ordinario pari a quattro.

Ulteriore corollario derivante dalle tre sentenze, e utile ai nostri fini, è che il credito sarà non spettante nel caso in cui la non spettanza possa essere riscontrata mediante i controlli effettuati dall'Amministrazione finanziaria, ai sensi degli artt. 36-bis e 36-ter d.P.R. n. 600/1973. L'inesistenza, invece, dovrà essere circoscritta ai casi più gravi,

civ., Sez. trib., 2 agosto 2017, n. 19237.

<sup>[135]</sup> Cass. civ., sez. trib., 16/11/2021, n.34445, con nota di M. DELLAPINA, *Crediti inesistenti e non spettanti: il punto di svolta della Cassazione*, in IUS Tributario, 4 aprile 2022.

ovverosia su una situazione non reale, ovvero caratterizzata da connotazioni di frodolenza.

### 5.3 L'INTERVENTO DELLE SEZIONI UNITE

Da ultimo, la *querelle* interpretativa concernente la distinzione tra crediti non spettanti e inesistenti è stata oggetto di remissione alle Sezioni Unite della Corte di Cassazione. Con due sentenze “gemelle” le Sezioni Unite civili hanno risolto il contrasto interpretativo determinatosi tra le Sezioni semplici della Corte di Cassazione in materia di distinzione tra crediti inesistenti e non spettanti.

La prima delle due pronunce (Cass. civ., Sez. Un., sent. 11 dicembre 2023, n. 34419) trae origine dal ricorso proposto avverso la decisione della Commissione tributaria regionale della Lombardia, la quale, a sua volta, aveva rigettato il ricorso proposto dalla società contribuente avverso un avviso di accertamento relativo agli anni d'imposta 2006 e 2007, concernente il recupero di un'agevolazione riconosciuta per l'acquisto di beni strumentali posta indebitamente in compensazione.

Con Ordinanza n. 35536/2022, depositata in data 2 dicembre 2022, la Sezione Tributaria ha rimesso la causa al Primo Presidente per valutare l'opportunità dell'assegnazione della stessa alle Sezioni Unite civili, ravvisando un contrasto interpretativo interno alla Sezione Tributaria sulla distinzione tra crediti d'imposta inesistenti e crediti d'imposta non spettanti, distinzione rilevante ai fini dell'individuazione del termine per l'esercizio della potestà accertativa da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Il Primo Presidente ha quindi disposto l'assegnazione del ricorso alle Sezioni Unite.

La seconda sentenza (Cass. civ., Sez. Un., sent. 11 dicembre 2023, n. 34452) ha ad oggetto l'impugnazione di un atto di recupero con il quale l'Agenzia delle Entrate recuperava crediti d'imposta indebitamente compensati da una società per le annualità 2014, 2015, 2016 e 2017, per una somma complessiva di 266.877,79 Euro.

Le due ordinanze di rimessione, nel delineare lo specifico oggetto della questione, rilevano l'esistenza di un persistente contrasto interno alla Sezione Tributaria.

Come si è già avuto modo di osservare *supra* (par. 5.2.), secondo un primo più risalente e maggioritario orientamento tra le nozioni di “credito inesistente” e “credito non

spettante” non vi sarebbe alcuna differenza. In particolare, secondo tale orientamento, *«l’art. 27, comma 16, d.l. 185/2008, conv. l. 2/2009, non intende elevare l’“inesistenza” del credito a categoria distinta dalla “non spettanza” (distinzione a ben vedere priva di fondamento logico giuridico), ma intende solo garantire un margine di tempo adeguato per le verifiche talora complesse riguardanti l’investimento generatore del credito d’imposta, margine di tempo perciò indistintamente fissato in otto anni, senza che possa trovare applicazione il termine più breve stabilito dall’art. 43 d.P.R. 600/1973 per il comune avviso di accertamento” “dunque, ogniqualvolta il credito derivante dall’operato investimento non sussiste, per ciò solo deve ritenersi inesistente nel senso precisato dalla norma».*

In dissenso a questa interpretazione si sono poste le già citate sentenze “gemelle” n. 34443, 34444 e 34445 del 16 novembre 2021.

Le Sentenze n. 34444 e n. 34445 del 2021, che maggiormente si sono diffuse sulla questione, dopo aver rilevato che la nozione di credito inesistente è stata positivamente dettata con *«il “nuovo” art. 13, comma 5, terzo periodo, del d.lgs. n. 471/1997, come introdotto dall’art. 15 del d.lgs. n. 158/2015”*, concludono nel senso di ritenere che il precedente orientamento *“vada necessariamente superat[o] anche per effetto della citata novella, non tanto e non già perché quest’ultima sia direttamente applicabile alla fattispecie, ratione temporis, bensì perché nella stessa definizione positiva di “credito inesistente” può rinvenirsi la conferma della dignità della distinzione delle due categorie in discorso, già sulla base dell’originario impianto normativo concernente la riscossione dei crediti d’imposta indebitamente utilizzati».*

Le Sezioni Unite, da ultimo, ritengono che debba darsi prevalenza all’orientamento emerso successivamente, il quale è volto a valorizzare la distinzione tra crediti inesistenti e crediti non spettanti.

Le pronunce in oggetto concludono affermando che *«le due categorie, appaiono strutturalmente distinte e, sul piano logico, alternative: il credito è inesistente oppure esiste ma è non spettante».*

Al fine della determinazione dell’inesistenza del credito si possono distinguere due ipotesi:

- la fattispecie che fonda l’agevolazione o il credito d’imposta non è mai venuta

ad esistenza ma, semplicemente, è stato solo realizzato un simulacro dei presupposti su cui si fonda la pretesa

- la fattispecie è carente di un elemento costitutivo; in tal caso la verifica richiede l'esegesi puntuale delle norme che istituiscono l'agevolazione, tenuto conto dei principi regolatori della specifica imposta.
- La prima ipotesi è quella più radicale: in quel caso l'attività svolta è fittizia perché le attività richieste non sono mai state effettuate. Ad esempio, con riguardo al credito d'imposta per le spese sostenute per l'attività di ricerca e sviluppo di cui all'art. 1, commi 280 e ss, l. n. 296 del 2006, se gli studi non sono mai avvenuti.

Assimilabile a questa ipotesi poi, è il caso in cui il credito d'imposta, pur regolarmente sorto, compete, in realtà, ad un soggetto diverso, nonché quella in cui il credito si sia estinto per esser già stato utilizzato. Con riguardo alla seconda ipotesi, le Sezioni Unite procedono a un'indagine analitica al fine di individuare i parametri strutturali, di carattere generale, per ritenere esistente un credito di imposta, ossia quali siano gli elementi idonei ad assumere natura costitutiva e quali, invece, abbiano carattere accessorio o riguardino la sola efficacia della pretesa.

In particolare, tra gli elementi costitutivi rientrano:

- L'istanza del contribuente;
- La previsione di obblighi di *facere e/o non facere*;
- L'indicazione di termini finali e di condizioni risolutive.

Non è invece idonea a incidere, ai fini della perfezione della fattispecie costitutiva, l'inosservanza di meri adempimenti procedurali o la previsione di soglie o limiti di valore. Sotto il primo profilo, vengono in rilievo adempimenti di carattere strumentale o accessorio, suscettibili di connotare l'utilizzo del credito ed incidenti, in ipotesi, sull'attività di controllo dell'Ufficio, ma non anche, se carenti, di inficiarne l'esistenza.

L'esistenza di limiti e soglie di valore postula, invece, l'esistenza del credito nella sua integrità: questo, semplicemente, non è utilizzabile per l'intero, restando l'operazione, per la parte eccedente, priva di efficacia nei confronti dell'erario.

Ancora, accanto alle carenze sul piano strettamente fenomenico e a quelle sui pre-

supposti costitutivi del singolo credito d'imposta, rileva, come elemento costitutivo strutturale autonomo e di portata generale, un elemento "procedurale" o "percettivo" di carattere obbiettivo, la cui mancanza degrada la fattispecie. Non si tratta, invero, di un elemento che si aggiunge, in funzione delimitativa, alla definizione di credito inesistente ma partecipa alla costituzione della stessa nozione di credito inesistente.

L'art. 13, comma 5, d.lgs. n. 471 del 1997 è chiaro sul punto dove precisa che il credito è inesistente quando manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo «e» tale inesistenza non sia riscontrabile con controlli cd. automatizzati.

L'uso della congiunzione «e» rivela la necessaria contitolarità dei due requisiti - quello strutturale interno correlato ai singoli crediti e quello strutturale esterno di portata generale. Il corollario è che, in assenza di uno dei due requisiti, il credito, ai fini qui in rilievo, non può qualificarsi come inesistente: non importa che il credito sia carente di elementi costitutivi o sia "non reale" se tale inesistenza è agevolmente rilevabile, restando la vicenda, in tale ipotesi, soggetta al regime giuridico ordinario e meno afflittivo.

Dunque, in conclusione, secondo le Sezioni Unite un credito sarà da considerarsi inesistente quando:

- manchi il presupposto costitutivo
- l'inesistenza non sia riscontrabile attraverso controlli automatizzati o formali o dai dati in anagrafe tributaria.
- Se manca uno di tali requisiti, il credito deve ritenersi non spettante.
- Da ultimo, occorre rilevare, per quanto di interesse ai nostri fini, che Sezioni Unite hanno inoltre chiarito come la nozione di crediti inesistenti e crediti non spettanti ricavabile dal dettato della normativa tributaria sia "unitaria" tra ambito penale e fiscale.

Rilevano in proposito le Sezioni Unite: «*gli interventi operati sull'art. 13, commi 4 e 5, D.Lgs. n. 471 del 1997 e sull'art. 10 quater, D.Lgs. n. 74 del 2000 [...] inducono ad alcune considerazioni: a) il legislatore ha fornito, in positivo e con specificazioni autonome, sia la definizione di crediti inesistenti sia quella di crediti non spettanti; b) lo sforzo definitorio del legislatore si è concentrato sulla sola disciplina tributaria e non anche su quella penale, dove, pur essendo state distinte, anche in termini di gravità del trattamento sanzionatorio, le fattispecie di compensazione per crediti non spettanti e crediti inesistenti, non ne*

*ha autonomamente definito le rispettive nozioni. Ciò non significa che le nozioni di credito inesistente e di credito non spettante siano diversificate tra i due settori; anzi, proprio la contestualità delle modifiche operate con il D.Lgs. n. 158 del 2015, conduce a ritenere, già in prima battuta, di valenza unitaria le nozioni introdotte con l'art. 13, commi 4 e 5».*

Occorre segnalare, tuttavia, una recente pronuncia della Cassazione penale, la quale ponendosi in contrasto rispetto al summenzionato insegnamento delle Sezioni Unite, ha affermato che la nozione penalmente rilevante di credito inesistente sarebbe ben più ampia di quella fiscale.

In particolare: «*Ai fini della configurabilità del reato di indebita compensazione, ex art. 10-quater del D.Lgs. n. 74/2000, per "crediti inesistenti" non si deve fare riferimento alla definizione contenuta nell'art. 13 del D.Lgs. n. 471/1997, secondo la quale si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli; tale definizione è applicabile solo agli illeciti amministrativi e non alle fattispecie penali*<sup>[136]</sup>».

#### **5.4 LE NOVITÀ INTRODOTTE DALLA DELEGA FISCALE**

L'art. 20 della delega fiscale (Legge 9 agosto 2023, n. 111) individua alcuni principi e criteri direttivi che il Governo deve osservare in materia di revisione del sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale, con riferimento alle imposte sui redditi, all'IVA e agli altri tributi indiretti nonché ai tributi degli enti territoriali.

Tra questi, il n. 5) lett. a) dell'art. 20 delega il Governo a «*introdurre, in conformità agli orientamenti giurisprudenziali, una più rigorosa distinzione normativa anche sanzionatoria tra le fattispecie di compensazione indebita di crediti di imposta non spettanti e inesistenti*».

Il legislatore delegato, nel dare attuazione alla delega, ha fornito una definizione positiva – valida sia ai fini fiscali che ai fini penali – di crediti inesistenti e non spettanti, superando, almeno in parte, le difficoltà interpretative che avevano caratterizzato la fase precedente.

In particolare, ai sensi del nuovo art. 1, co. 1, lett. g-quater e g-quinquies del D. lgs. 74/2000:

<sup>[136]</sup> Cass. pen., Sez. III, 2 febbraio 2024, n. 6.

- per “crediti inesistenti” si intendono: 1) i crediti per i quali mancano, in tutto o in parte, i requisiti oggettivi o soggettivi specificamente indicati nella normativa di riferimento; 2) i crediti per i quali i requisiti oggettivi e soggettivi di cui al numero 1) sono oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici (art. 1, comma 1, lett. g-*quater*);
- per “crediti non spettanti” si intendono: 1) 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; 2) i crediti che, pur in presenza dei requisiti soggettivi e oggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa 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; 3) i crediti utilizzati in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi espressamente previsti a pena di decadenza» (art. 1, comma 1, lett. g-*quinquies*).

Come si legge nella relazione illustrativa, lo scopo perseguito dal legislatore è stato quello di «*offrire al contribuente un quadro normativo chiaro in merito agli elementi costitutivi delle due fattispecie di reato punite all'articolo 10-*quater* del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74; la definizione è coordinata con la nuova formulazione con cui il legislatore delegato si accinge a modificare anche l'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 (recante disciplina delle sanzioni tributarie non penali)*».

In virtù del rinvio operato dall'art. 13, comma 4 del D. lgs. 471/1997 (anch'esso novellato dal D. lgs. 87/2024) la definizione di crediti inesistenti e non spettanti risulta unitaria sia ai fini fiscali che ai fini penali, come, d'altronde, in precedenza affermato dalle Sezioni Unite. In primo luogo, il credito è inesistente quando mancano i «*requisiti oggettivi o soggettivi specificamente indicati nella normativa di riferimento*», laddove in precedenza il credito era considerato inesistente in caso di «*mancaza del presupposto costitutivo*».

Ebbene, in dottrina si è evidenziato – reputando le due espressioni analoghe dal punto di vista del significato – che l'elemento di novità sia rappresentato dalla necessità che i requisiti mancanti risultino in modo specifico dalla normativa di riferimento, in tal

modo non essendo più possibile contestare l'inesistenza utilizzando interpretazioni che non trovino preciso riscontro nella legge istitutiva dell'agevolazione<sup>[137]</sup>.

La seconda ipotesi di inesistenza è rappresentata dal caso in cui il credito sia oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici.

Ancora, altra dottrina ha valutato positivamente l'eliminazione del riferimento ai controlli automatizzati al fine di riscontrare l'inesistenza del credito: diviene, in tal modo, irrilevante la modalità con la quale l'Amministrazione finanziaria giunge a conoscenza della potenziale violazione<sup>[138]</sup>.

Quanto alla definizione di crediti non spettanti, non si riscontrano particolari problemi di natura interpretativa con riferimento alle ipotesi di cui ai numeri 1) e 3) della lett. g-*quinquies* dell'art. 1.

Maggiori problemi, invece, sono stati riscontrati con riferimento all'ipotesi di cui al punto 2) (*"crediti che, pur in presenza dei requisiti soggettivi e oggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa 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"*), essendo di non facile individuazione quali siano gli *"ulteriori elementi"* e le *"particolari qualità"* che non impattando sulla esistenza del credito possano ugualmente portare al disconoscimento della legittimità del loro utilizzo.

Inoltre, si è affermato come non sarebbe chiaro in che cosa si differenzino questi due requisiti dagli altri contenuti all'interno della lett. g-*quinquies* dell'art. 1, e cioè dagli adempimenti prescritti a pena di decadenza per il riconoscimento dell'agevolazione, dalle modalità di utilizzo del credito e dalle limitazioni all'utilizzo in forza dell'individuazione di valori soglia?<sup>[139]</sup>

<sup>[137]</sup> A. GIOVANARDI, *Crediti d'imposta non spettanti e inesistenti. Qualche passo in avanti c'è, ma si poteva fare di più!*, in IPSOA, Wolters Kluwer, 28 giugno 2024.

<sup>[138]</sup> G. GIRELLI, *Riflessioni sulla disciplina dei crediti d'imposta non spettanti ed inesistenti nello schema di decreto sulle sanzioni*, in Rivista di diritto tributario, 25 maggio 2024.

<sup>[139]</sup> A. GIOVANARDI, *Crediti d'imposta non spettanti e inesistenti. Qualche passo in avanti c'è, ma si poteva fare di più!*, cit.

## 5.5 ATIPICITÀ DELL'INDICAZIONE DEI CREDITI D'IMPOSTA RISPETTO AL REATO DI DICHIARAZIONE INFEDELE DI CUI ALL'ART. 4 D. LGS. 74/2000

Un'altra fattispecie incriminatrice astrattamente rilevante nel caso di indebito utilizzo di crediti Ricerca & Sviluppo è rappresentata dal reato di dichiarazione infedele di cui all'art. 4 del D. lgs. 74/2000.

In questa sede, tuttavia, si evidenzieranno le ragioni per le quali si deve ritenere che tale fattispecie non debba ritenersi applicabile in casi del genere, anche alla luce delle novelle legislative che, in tempi recenti, hanno interessato la norma incriminatrice. L'art. 4 prevede che:

1. *Fuori dei casi previsti dagli articoli 2 e 3, è punito con la reclusione da due anni a quattro anni e sei mesi chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti, quando, congiuntamente:*
  - a. *l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a euro centomila;*
  - b. *l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al dieci per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o, comunque, è superiore a euro due milioni.*
- 1 bis. *Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali.*
- 1 ter. *Fuori dei casi di cui al comma 1-bis, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che complessivamente considerate, differiscono in misura inferiore al 10 per cento da quelle corrette.*

*Degli importi compresi in tale percentuale non si tiene conto nella verifica del superamento delle soglie di punibilità previste dal comma 1, lettere a) e b).*

Prima di procedere all'esposizione delle ragioni in virtù delle quali deve ritenersi non applicabile la fattispecie *de qua* alle ipotesi di illegittimo utilizzo di crediti d'imposta Ricerca & Sviluppo, si impongono alcune osservazioni preliminari sulla struttura della norma incriminatrice.

Quanto al soggetto attivo, come con riferimento al delitto di indebita compensazione di cui all'art. 10-*quater* (cfr. *supra* par. 5.1.), anche in questo caso la norma individua un reato proprio (pur utilizzando il pronome "chiunque"), in quanto il destinatario del precetto penale sarà il soggetto obbligato a presentare la dichiarazione annuale ai fini dell'imposta sui redditi e sul valore aggiunto.

La condotta consiste nell'indicazione in una delle dichiarazioni annuali, di elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi inesistenti che abbiano inciso sulla determinazione dell'imposta al punto da superare le soglie di rilevanza penale previste dall'art. 4.

A tal proposito la norma individua due soglie di punibilità, al superamento delle quali, scatta la sanzione penale.

Più nel dettaglio:

- l'imposta evasa deve essere superiore a € 100.000, con riferimento a ciascuna delle singole imposte.
- l'ammontare complessivo dei soli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante l'indicazione di elementi passivi inesistenti, deve essere superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati nella dichiarazione o comunque a € 2 milioni.

Da ultimo, per quel che riguarda l'elemento soggettivo, la norma richiede un "*dolo specifico di evasione*", rappresentato dall'aver agito "*al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto*".

L'articolo 4 D.lgs. 74/2000 punisce chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, indica in una delle dichiarazioni annuali relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi inesistenti.

Ai sensi dell'art. 1, comma 1, lettera b), del D.lgs. n. 74 del 2000, così come modificato dall'art. 1, comma 1, lettera a), del D.lgs. n. 158 del 2015, la nozione di «*elementi attivi o*

*passivi» comprende non più soltanto «le componenti, espresse in cifra, che concorrono, in senso positivo o negativo, alla determinazione del reddito o delle basi imponibili», ma anche «le componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta<sup>[140]</sup>».*

Se è pur vero, dunque, che – a seguito della riforma del 2015 – le componenti che incidono sulla determinazione dell'imposta dovuta rientrano nella definizione di elementi attivi o passivi di cui all'articolo 1, comma 1, lett. b), è stato puntualmente osservato dai commentatori della riforma, ma, soprattutto, inequivocabilmente confermato dalla Corte Costituzionale (C. Cost. n. 35/2018), che l'integrazione della definizione degli «*elementi attivi o passivi*» si presenta strettamente correlata alle modifiche apportate dallo stesso D.lgs. n. 158 del 2015 alla formula descrittiva del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, di cui all'art. 3 del D.lgs. n. 74 del 2000 (“*Dichiarazione fraudolenta*”); nessun intervento analogo è stato, per converso, operato in rapporto alla formula descrittiva del delitto di dichiarazione infedele.

Con l'intervento di riforma operato dal D.lgs. n. 158/2015, infatti, la fattispecie di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici è stata integrata, tanto nella descrizione della condotta incriminata – ovvero con l'indicazione dell'esposizione in dichiarazione di crediti e ritenute fittizi – quanto nella formulazione delle soglie di punibilità – «*ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizie in diminuzione dell'imposta, è superiore al cinque per cento dell'ammontare dell'imposta medesima o comunque a euro trentamila*».

Per contro, tali integrazioni non sono intervenute sul testo del reato di infedele dichiarazione di cui all'art. 4 D.lgs. 74/2000.

Come evidenziato dalla Corte Costituzionale nel 2018: «*Come è stato puntualmente osservato, tuttavia, dai commentatori della riforma la ricordata integrazione della definizione degli «elementi attivi o passivi» si presenta strettamente correlata alle modifiche apportate dallo stesso D.lgs. n. 158/2015 alla formula descrittiva del delitto di dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici, di cui all'art. 3 del D.lgs. 74/2000: delitto in relazione al quale non soltanto si è previsto, in modo espresso, che la condotta incriminata possa concretarsi*

[140] Corte Cost. sent. n.35/2018.

*(anche) nell'indicare in dichiarazione «crediti e ritenute fittizi», ma si è altresì introdotto uno specifico riferimento a tale ipotesi in sede di individuazione delle soglie di punibilità».*

In questo senso, quindi, come precisato dalla Consulta, sebbene «astrattamente parlando, tale aggiunta normativa potrebbe indurre a ritenere che il reato di dichiarazione infedele possa attualmente commettersi anche attraverso l'esposizione di crediti di imposta inesistenti [...] il mancato adattamento della seconda soglia di punibilità di cui all'art. 4, comma 1, lettera b), del D.lgs. n. 74 del 2000 - necessario al fine di tenere adeguato conto della disomogeneità delle grandezze paragonate (ossia di componenti idonee ad incidere, da un lato, sull'imposta, e, d'altro, sull'imponibile) - rappresenta un ostacolo difficilmente sormontabile all'inclusione dell'esposizione di crediti di imposta inesistenti nella sfera applicativa della figura criminosa».

In conclusione, per le ragioni appena esposte si deve escludere che l'esposizione di crediti di imposta non spettanti possa in alcun modo integrare il reato di dichiarazione infedele posto che il legislatore ha deciso, con riferimento a questo reato, di escludere la rilevanza penale dell'erronea indicazione di qualsiasi componente che incida sulla fase della determinazione dell'imposta.

La delimitazione della condotta di cui all'art. 4 d.lgs. 74/2000 alla sola indicazione in dichiarazione di elementi passivi "inesistenti" in senso stretto (e non più genericamente "fittizi") ha escluso la rilevanza penale ai sensi dell'articolo 4 di tutti gli elementi negativi di reddito che hanno comunque avuto una manifestazione naturalistica. In altri termini, la fattispecie penale prevista dall'articolo 4 del D.lgs. 74 del 2000, così come risultante a seguito della riforma del 2015, adotta «una chiara nozione di elementi passivi, prendendo posizione decisa, a favore di una interpretazione effettiva e naturalistica» nel cui contesto, l'area di rilevanza penale è circoscritta ai soli fatti caratterizzati da condotte di natura artificiosa, fraudolenta e simulatoria ovvero a quelle condotte che si traducono nell'esposizione di elementi negativi di reddito non esistenti in *rerum natura*.

## **5.6 I POSSIBILI SCENARI A SEGUITO DELL'APERTURA DI UN'INDAGINE PENALE**

Nei paragrafi successivi si andranno a delineare le possibili strategie di *diversion* processuale nel caso di apertura di un'indagine penale in relazione all'indebito utilizzo in

compensazione di crediti d'imposta Ricerca & Sviluppo.

In particolare si procederà all'analisi:

1. della procedura di riversamento spontaneo *ex art. 5 D. L. 146/2021* (par. 5.7.);
2. della causa di non punibilità *ex art. 13 del D. lgs. 74/2000* (par. 5.8.);
3. della causa di non punibilità *ex art. 23 del D. L. 34/2023* (par. 5.9.);
4. della nuova causa di non punibilità introdotta dall'art. 1, comma 1, lett. d) del D. Lgs. 24 giugno 2024, n. 87 (par. 5.10.).

### **5.7 LA PROCEDURA DI RIVERSAMENTO SPONTANEO EX ART. 5 D. L. 146/2021**

Con l'art. 5 del D. L. 146/2021 è stata introdotta la c.d. procedura di riversamento spontaneo dei crediti d'imposta. Tale procedura comporta la possibilità regolarizzare, senza l'irrogazione delle sanzioni e l'applicazione degli interessi, gli indebiti utilizzi in compensazione del credito di imposta per investimenti in attività di Ricerca & Sviluppo di cui all'art. 3 del D. L. n. 145 del 2013.

Sono ammessi alla procedura i soggetti che, nei periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2014 sino a quello in corso al 31 dicembre 2019, abbiano:

- realmente svolto, sostenendo le relative spese, attività in tutto o in parte non qualificabili come attività di R&S ammissibili nell'accezione rilevante ai fini del credito d'imposta;
- maturato, per l'effetto, un credito d'imposta R&S;
- portato indebitamente in compensazione tale credito alla data del 22 ottobre 2021.

Possono accedere alla procedura anche i soggetti che, in relazione al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016, hanno applicato il comma 1-bis dell'articolo 3 del citato decreto-legge n. 145 del 2013, in maniera non conforme a quanto dettato dalla disposizione d'interpretazione autentica recata dall'articolo 1, comma 72, della legge 30 dicembre 2018, n. 145.

La procedura di riversamento spontaneo può essere utilizzata anche dai soggetti che abbiano commesso errori nella quantificazione o nell'individuazione delle spese ammissibili in violazione dei principi di pertinenza e congruità nonché nella determinazione della media storica di riferimento.

Quanto ai termini per avvalersi della procedura, questi sono stati spostati in avanti ripetute volte.

Da ultimo il comma 7-*bis* dell'articolo 7 del D. L. 39/2024 ha previsto un ulteriore differimento al 31 ottobre 2024 (rispetto alla precedente scadenza del 31 luglio 2024) per l'accesso alla procedura di riversamento spontaneo.

Dunque, ad oggi, i soggetti che intendono avvalersi della procedura devono inviare apposita richiesta all'Agenzia delle entrate entro il 31 ottobre 2024, specificando il periodo o i periodi d'imposta di maturazione del credito d'imposta per cui è presentata la richiesta, gli importi del credito oggetto di riversamento spontaneo e tutti gli altri dati ed elementi richiesti in relazione alle attività e alle spese ammissibili.

L'importo del credito utilizzato in compensazione indicato nella comunicazione inviata all'Agenzia delle entrate deve essere riversato entro il 16 dicembre 2024. Il versamento può essere effettuato in tre rate di pari importo, di cui la prima da corrispondere entro il 16 dicembre 2024 e le successive entro il 16 dicembre 2025 e il 16 dicembre 2026.

Il mancato pagamento di una delle rate entro la scadenza prevista comporta il mancato perfezionamento della procedura, l'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti, nonché l'applicazione di una sanzione pari al 30 per cento degli stessi e degli interessi nella misura prevista dall'articolo 20 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, con decorrenza dalla data del 17 dicembre 2024.

La procedura di riversamento spontaneo si perfeziona con l'integrale versamento degli importi dovuti.

In esito al corretto perfezionamento della procedura di riversamento è esclusa la punibilità per il delitto di indebita compensazione di cui all'articolo 10-*quater* del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74.

Inoltre l'art. 5, al comma 8, prevede un caso di esclusione dall'accesso alla procedura. Nello specifico: «L'accesso alla procedura è in ogni caso escluso nei casi in cui il credito d'imposta utilizzato in compensazione sia il risultato di condotte fraudolente, di fattispecie oggettivamente o soggettivamente simulate, di false rappresentazioni della realtà basate sull'utilizzo di documenti falsi o di fatture che documentano operazioni inesistenti, nonché nelle ipotesi in cui manchi la documentazione idonea a dimostrare il sostenimento delle spese ammissibili al credito d'imposta».

Inoltre, soggetti ammessi alla procedura decadono dalla possibilità di avvalersi della stessa e le somme già versate si considerano acquisite a titolo di acconto sugli importi dovuti nel caso in cui gli Uffici, dopo la comunicazione da effettuarsi entro il 31 ottobre 2024, accertino condotte fraudolente.

Tuttavia, il corretto perfezionamento della stessa procedura costituisce causa di esclusione di punibilità del reato di indebita compensazione, reato che ha come *ratio* quella di punire un comportamento fraudolento da parte del contribuente.

Dunque, bisogna chiedersi come sia possibile combinare questi due aspetti palesemente contraddittori fra loro.

Inoltre, la procedura di riversamento spontaneo non può essere utilizzata per il riversamento dei crediti il cui utilizzo in compensazione sia già stato accertato con un atto di recupero crediti, ovvero con altri provvedimenti impositivi, divenuti definitivi alla data di entrata in vigore del decreto (22 ottobre 2021). Nel caso in cui l'utilizzo del credito d'imposta sia già stato constatato con un atto istruttorio, ovvero accertato con un atto di recupero crediti, ovvero con un provvedimento impositivo, non ancora divenuti definitivi alla data di entrata in vigore del decreto, il riversamento deve obbligatoriamente riguardare l'intero importo del credito oggetto di recupero, accertamento o constatazione, senza applicazione di sanzioni e interessi e senza possibilità di applicare la rateazione.

In deroga all'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, il termine di decadenza per l'emissione degli atti di recupero, ovvero di ogni altro provvedimento impositivo, è prorogato di un anno con riferimento ai crediti d'imposta utilizzati negli anni 2016 e 2017.

Da ultimo, occorre rilevare che dall'esame delle fonti disponibili, non è possibile individuare giurisprudenza rilevante che affermi *apertis verbis* la praticabilità del cd. *riversamento spontaneo* anche con riferimento a ipotesi di indebita compensazione di crediti inesistenti; tuttavia, parte della dottrina ritiene tale opzione possibile. Nondimeno, un Pubblico Ministero potrebbe non condividere tali approdi interpretativi e ritenere la procedura in questione inapplicabile ai crediti inesistenti, precludendo così la strada della causa di non punibilità *ex art. 5, co. 11, d.l. 146/2021*.

## 5.8 LA CAUSA DI NON PUNIBILITÀ EX ART. 13 DEL D. LGS. 74/2000

Il legislatore del 2015 ha introdotto all'interno del corpo del D. lgs. 74/2000 una causa di non punibilità subordinata all'integrale estinzione del debito tributario.

In particolare, l'art. 13, co. 1 del decreto prevede che *«i reati di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, non sono punibili se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso<sup>[141]</sup>»*.

L'operatività della causa di non punibilità in questione è subordinata all'avverarsi di due presupposti.

Il primo è rappresentato dal pagamento dei debiti tributari *prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado* di cui all'art. 492 c.p.p.

Tale limite temporale – come rilevato in dottrina<sup>[142]</sup> – presenta un difetto di coordinamento con la possibilità, sempre riconosciuta dal decreto, di adempiere al pagamento del debito tributario residuo mediante rateizzazione (art. 13, co 3 D. lgs. 74/2000).

La questione è stata oggetto di tre ordinanze di rimessione alla Corte Costituzionale, la quale, tuttavia, queste sono state dichiarate inammissibili in ragione dell'elevato tasso di manipolatività della norma che l'intervento della Consulta avrebbe richiesto<sup>[143]</sup>.

Il secondo presupposto è rappresentato dall'estinzione dei debiti tributari mediante l'integrale pagamento degli importi dovuti, comprese sanzioni e interessi, anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso.

In primo luogo è necessario che entro il limite temporale rappresentato dalla dichiarazione di apertura del dibattimento, il debito tributario sia integralmente estinto, non potendo operare la causa di non punibilità nel caso di semplice raggiungimento di un accordo con il Fisco.

<sup>[141]</sup> Per completezza si segnala che l'art. 13 del D. lgs. 74/2000 prevede due ulteriori cause di non punibilità in relazione ad altre fattispecie incriminatrici e subordinate a presupposti e condizioni differenti, previste rispettivamente dai commi 2 e 3-bis. Tuttavia, in questa sede ci si soffermerà solamente sulla causa di non punibilità di cui al comma 1, essendo questa prevista con riferimento al delitto di cui all'art. 10-quater, co. 1 del D. lgs. 74/2000.

<sup>[142]</sup> L. SALVINI, F. CAGNOLA, *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Giappichelli, II ed., 2021, pp. 344, 345.

<sup>[143]</sup> Corte cost., 8 novembre 2017, n. 256, nonché Corte cost., 20 febbraio 2019, n. 126.

Inoltre, il pagamento del debito tributario non necessariamente dovrà essere integrale rispetto alla pretesa originaria, stante la operatività della causa di non punibilità anche nel caso di accesso a procedure conciliative previste dalla normativa tributaria.

Problematica è l'ipotesi in cui il contribuente non possa procedere al pagamento del debito tributario a causa di un sequestro preventivo.

Tale circostanza avrebbe l'effetto di ostacolare l'operatività della causa di non punibilità di cui all'art. 13., co.1 D. lgs. 74/2000. Proprio per questa ragione si è affermata la prassi di presentare, in casi del genere, al pubblico ministero istanza di revoca del sequestro, al fine di destinare la somma oggetto di sequestro al pagamento del debito tributario, con conseguente operatività della causa di non punibilità<sup>[144]</sup>.

Con specifico riferimento al delitto di indebita compensazione di cui all'art. 10-*quater* del D. lgs. 74/2000, occorre rilevare come con lo sdoppiamento delle fattispecie incriminatrici operato nei due commi dell'art. 10-*quater*, il legislatore ha differenziato anche il trattamento premiale a fronte di condotte riparatorie *post factum*. Infatti, la causa di non punibilità in questione opera solo con riferimento al delitto di cui all'art. 10-*quater* del D. lgs. 74/2000 e, cioè, solo nel caso di indebita compensazione mediante l'utilizzo di crediti non spettanti.

Dunque, in definitiva, in relazione ai crediti non spettanti opera la causa di non punibilità di cui all'art. 13 co. 1 ove il debito tributario venga estinto mediante l'integrale pagamento di imposte, interessi e sanzioni prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado.

Per quanto attiene, invece, ai crediti inesistenti, la causa di non punibilità prevista dall'art. 13, co. 1 non opera, ma, in caso di integrale pagamento del debito tributario, potrà aversi il mero riconoscimento della circostanza attenuante ad effetto speciale di cui all'art. 13-*bis*, co. 1 D. lgs. 74/2000.

## 5.9 LA CAUSA DI NON PUNIBILITÀ EX ART. 23 DEL D. L. 34/2023

L'art. 23 del D. L. 34/2023 (c.d. decreto bollette) ha introdotto un'ulteriore causa di non pu-

<sup>[144]</sup> Sul punto si veda L. SALVINI, F. CAGNOLA, *Manuale professionale di diritto penale tributario*, cit., p. 347.

nibilità operante in relazione al delitto di cui all'art. 10-*quater*, co. 1 del D. lgs. 74/2000<sup>[145]</sup>. Nello specifico, la norma in questione prevede che: «*i reati di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, non sono punibili quando le relative violazioni sono correttamente definite e le somme dovute sono versate integralmente dal contribuente secondo le modalità e nei termini previsti dall'articolo 1, commi da 153 a 158 e da 166 a 252, della legge 29 dicembre 2022, n. 197, purché le relative procedure siano definite prima della pronuncia della sentenza di appello*».

La causa di non punibilità opera con riferimento ai reati di omesso versamento e indebita compensazione attraverso crediti non spettanti (quando, come si vedrà, le relative violazioni sono correttamente definite mediante uno degli istituti previsti dalla tregua fiscale (legge di Bilancio 2023).

È stata, altresì, introdotta la sospensione del processo penale fino alla conclusione del versamento rateale, purché intervenga prima della pronuncia della sentenza di appello. L'obiettivo perseguito attraverso la causa di non punibilità in questione è quello di adeguare delle tempistiche del procedimento penale a quelle del procedimento tributario (anche alla luce del maggiore interesse al coordinamento tra i due procedimenti di cui alla delega fiscale)

Dunque, il legislatore ha voluto allungare il momento entro il quale concludere il pagamento per fruire della non punibilità: non più l'attuale "*apertura del dibattito*", già previsto dall'art. 13 del D. lgs. n. 74/2000, ma entro il termine rappresentato dalla pronuncia della sentenza di appello.

Ai fini della non punibilità occorre non solo il pagamento integrale delle rate o della totalità delle somme (fermo lo stralcio di sanzioni e interessi o anche dell'imposta se si tratta di definizione della lite) ma anche il rispetto delle regole che disciplinano la singola definizione.

Rientrano tra gli strumenti definitivi contemplati dalla legge di bilancio e richiamati dall'art. 23 *Decreto Bollette*:

- definizione agevolata degli avvisi bonari da controllo automatico;

<sup>[145]</sup> Sul punto si veda F. CAGNOLA, F. BONCOMPAGNI, *Reati tributari: la "nuova" causa di non punibilità introdotta dal d.l. 30 marzo 2023, n. 34*, in *Sistema Penale*, 13 aprile 2023.

- sanatoria delle irregolarità formali;
- ravvedimento speciale delle violazioni tributarie, diverse da quelle definibili ai sensi dei commi da 153 a 159 e da 166 a 173 della legge di bilancio, riguardanti le dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 e precedenti;
- definizione agevolata degli atti di accertamento;
- definizione agevolata delle controversie tributarie;
- conciliazione agevolata delle controversie tributarie;
- rinuncia agevolata dei giudizi tributari pendenti in Cassazione;
- regolarizzazione degli omessi pagamenti di rate dovute a seguito di acquiescenza, accertamento con adesione, reclamo/mediazione e conciliazione giudiziale;
- stralcio delle cartelle dall'anno 2000 al 2015, fino al valore di € 1.000,00;
- cd. *Rottamazione quater* delle cartelle relative ai carichi affidati all'Agente della riscossione dal 1 gennaio 2000 al 30 giugno 2022

Il comma 2 dell'art. 23 prevede che *«il contribuente dà immediata comunicazione, all'Autorità giudiziaria che procede, dell'avvenuto versamento delle somme dovute o, in caso di pagamento rateale, del versamento della prima rata e, contestualmente, informa l'Agenzia delle entrate dell'invio della predetta comunicazione, indicando i riferimenti del relativo procedimento penale»*.

Dal punto di vista operativo, dunque, il contribuente che intende beneficiare della non punibilità comunica all'autorità giudiziaria il pagamento di tutte le somme o della prima rata e all'Agenzia delle Entrate la pendenza del processo penale indicandone gli estremi.

Il processo penale rimane sospeso sino a quando l'Agenzia delle Entrate comunica la corretta esecuzione della definizione e l'intero e puntuale pagamento delle rate o di tutte le somme.

In caso di mancato pagamento delle somme dovute, in caso di decadenza dalla rateazione o se gli adempimenti caratterizzanti la definizione non sono corretti l'Agenzia delle Entrate lo comunica al giudice penale e il processo prosegue.

Una problematicità della nuova disposizione concerne la potenziale eccessiva durata del processo di appello quale conseguenza della sospensione del processo (fino a cinque anni) a seguito della rateizzazione del debito tributario. Una previsione di questo tenore, infatti, appare del tutto antitetica rispetto agli obiettivi del PNRR, ossia la riduzione entro il 2026 del 25% dei tempi medi dei processi penali.

Inoltre, l'individuazione della pronuncia della sentenza in appello quale termine ultimo per beneficiare della causa di non punibilità di cui trattasi (in luogo della dichiarazione di apertura del dibattimento, previsto come termine dall'art. 13 D.lgs. 74/2000) fa sorgere un profilo di criticità in relazione all'art. 3 della Costituzione. Difatti, tale disallineamento potrebbe comportare un'evidente ingiustificata disparità di trattamento tra gli imputati che estingueranno il debito secondo le procedure speciali prima della sentenza di appello, beneficiando così della nuova causa di non punibilità, e coloro che, invece, avendo già estinto il debito tributario prima dell'entrata in vigore della legge di bilancio e successivamente alla dichiarazione di apertura del dibattimento, secondo gli ordinari strumenti di definizione delle controversie fiscali, non potranno beneficiare né della nuova causa di non punibilità né di quella ordinaria prevista dall'art. 13 D.lgs. 74/2000. Da ultimo, ulteriore profilo di criticità è rappresentato dal fatto che se, da un lato, l'art. 13, D. lgs. 74/2000 prevede espressamente che, nella vigenza della sospensione del processo, anche la prescrizione sia sospesa, dall'altro lato, l'art. 23 del D. L. 30 marzo 2023, n. 34 non contiene una espressa previsione in ordine alla sospensione della prescrizione. Tuttavia, si ritiene che – anche con riferimento alla sospensione del processo ai sensi dell'art. 23 – possa operare la sospensione della prescrizione di carattere generale prevista dall'art. 159 c.p., nonché – per la fase di appello – la sospensione del termine di due anni dal quale discende la causa di improcedibilità dell'azione penale, ai sensi dell'art. 344-*bis*, co. 6, c.p.p.

#### **5.10 LA NUOVA CAUSA DI NON PUNIBILITÀ INTRODotta DALL'ART. 1, CO.1, LETT. D) DEL D. lgs 87/2024**

Il D. lgs. 24 giugno 2024, n. 2024 (c.d. Decreto Sanzioni), attuativa della L. 111/2023 (Delega Fiscale) ha introdotto un nuovo comma 2-*bis* all'interno dell'art. 10-*quater* del D. lgs. 74/2000 il quale prevede causa di non punibilità con esclusivo riferimento al de-

litto di indebita compensazione mediante l'utilizzo di crediti d'imposta non spettanti. Il nuovo comma 2-bis dell'art. 10-quater prevede che *«La punibilità dell'agente per il reato di cui al comma 1 (indebita compensazione mediante l'utilizzo di crediti non spettanti, n.d.r.) è esclusa quando, anche per la natura tecnica delle valutazioni, sussistono condizioni di obiettiva incertezza in ordine agli specifici elementi o alle particolari qualità che fondano la spettanza del credito»*.

La norma in esame introduce una nuova causa di non punibilità operante nel caso in cui sussistono condizioni di obiettiva incertezza in ordine agli specifici elementi o alle particolari qualità che fondano la spettanza del credito, limitata esclusivamente al reato di cui all'art. 10-quater, co. 1.

Come osservato dai primi commentatori della riforma, *«vive un'area di problematica sovrapposizione con il disposto dell'art. 15, d.lgs. n. 74 del 2000<sup>[146]</sup>»,* il quale prevede che *«al di fuori dei casi in cui la punibilità è esclusa a norma dell'articolo 47, terzo comma, del codice penale, non danno luogo a fatti punibili ai sensi del presente decreto le violazioni di norme tributarie dipendenti da obiettive condizioni di incertezza sulla loro portata e sul loro ambito di applicazione»*.

Sul punto, la relazione illustrativa del D. lgs. 87/2024 prevede che *«la norma dà ulteriore attuazione al principio di delega recepito all'articolo 1, lett. a) (art. 20, comma 1, lett. a), n. 5) e non interferisce con l'articolo 15 del decreto legislativo n. 74 del 2000 (Violazioni dipendenti da interpretazione delle norme tributarie), né con i principi stabiliti in relazione all'articolo 5 del codice penale dalla nota sentenza 364/88 della Corte costituzionale, non incidendo sul tema delle condizioni qualitative della fattispecie obiettivamente controversa, ma limitandosi a stabilire una regola di giudizio che è mera espressione di specificazione del canone "in dubio pro reo"»*.

Ebbene, limitandosi ai primi commenti intervenuti in relazione al nuovo comma 2-bis dell'art. 10-quater, si deve registrare come la nuova causa di non punibilità sia stata ritenuta una *«specificazione inessenziale della predetta regola generale dell'art. 15 d.lgs. n. 74/2000<sup>[147]</sup>»*. Tuttavia, in dottrina si sono registrate anche impostazioni contrarie rispetto alla portata da attribuire al nuovo comma 2-bis dell'art. 10-quater del D. lgs. 74/2000, secondo

<sup>[146]</sup> F. DI VIZIO, *L'irrefrenabile funzionalizzazione riscossiva del moderno diritto penale tributario*, in *Sistema penale*, 19 aprile 2024, p. 21.

<sup>[147]</sup> F. DI VIZIO, *L'irrefrenabile funzionalizzazione riscossiva del moderno diritto penale tributario*, p. 23.

la quale, la nuova causa di non punibilità «*pur se in parte sovrapponibile all'operatività dell'art. 15, non ne divide a pieno il perimetro e non può quindi ritenersi un mero pleonismo normativo*», dal momento che, «*se da un lato è vero che l'errore sulla spettanza del credito può tipicamente riguardare l'errata interpretazione ed applicazione delle norme che la disciplinano (tanto più alla luce della nuova definizione che viene proposta nello Schema per il concetto di "non spettanza")*, il riferimento alla natura tecnica delle valutazioni in cui può situarsi l'errore lascia intendere che l'esimente in parola abbia portata più ampia di quella di cui all'art. 15, potendo abbracciare anche ipotesi di errore sul fatto (riconducibili quindi piuttosto all'esimente di cui all'art. 47 c.p.)<sup>[148]</sup>».

## 5.11 L'ALBO DEI CERTIFICATORI

Con riferimento alla possibilità di contestare al contribuente il delitto di cui all'art. 10-*quater* nel caso di indebito utilizzo in compensazione di crediti di imposta Ricerca & Sviluppo, occorre fare menzione del fatto che maggiori condizioni di certezza in relazione alla possibilità di utilizzare in compensazione i predetti crediti (e, dunque, minore rischio di esporsi a contestazioni penali) derivano dal D.P.C.M 15 settembre 2023. In particolare, il D.P.C.M. 15 settembre 2023 stabilisce la possibilità di far certificare i crediti Ricerca & Sviluppo, compresi quelli maturati fino al 2019 in base al DI 145/2013, da enti o società iscritti in un apposito albo. La certificazione, se non sono già stati notificati atti recupero o verbali di constatazione, produce effetti vincolanti per il Fisco; gli uffici, cioè, non potranno contestare la "qualificazione" delle attività e dunque la loro conformità ai requisiti di legge.

Sulle condizioni applicative del nuovo istituto si rinvia al Cap. 7.

[148] R. LUCEV, *Nuove prospettive di non punibilità dei reati tributari nello schema di decreto legislativo n. 144*, in *Giurisprudenza Penale*, 24 aprile 2024.

**PARTE TERZA**

---

**RIVERSAMENTO  
SPONTANEO E  
CERTIFICAZIONE**

## 6 IL RIVERSAMENTO SPONTANEO

A cura di VITO MARRAFFA<sup>[149]</sup> e GRAZIELLA CARÀ<sup>[150]</sup>

### 6.1 PREMESSA E CONTESTO DI RIFERIMENTO

L'istituto del riversamento spontaneo (oggetto del presente capitolo) e della certificazione (oggetto del capitolo successivo) si inseriscono in un contesto normativo decisamente incerto che fino ad oggi non prevedeva strumenti a tutela del contribuente, anche in un'ottica deflattiva del contenzioso.

In estrema sintesi (come si avrà modo di meglio argomentare) l'istituto del riversamento spontaneo, concluso il 31 ottobre 2024, ha consentito il riversamento dei crediti di imposta illegittimamente fruiti nei periodi di imposta 2015-2019, mentre la certificazione consente tuttora ai contribuenti di richiedere ad un soggetto terzo ed indipendente iscritto in apposito albo di certificare, sotto un profilo tecnico/scientifico, l'eleggibilità dei propri progetti al credito di imposta: ottenuta la certificazione, le autorità fiscali non potranno contestare "tecnicamente" i progetti agevolati.

Per meglio comprendere la portata di tali due istituti estremamente innovativi è utile ripercorre lo scenario in cui si inseriscono.

Nel corso degli anni, come accennato nei capitoli precedenti, si è assistito a una notevole confusione riguardo alla qualificazione delle attività di Ricerca e Sviluppo (R&S). Questa incertezza è stata alimentata da numerosi documenti di prassi dell'Agenzia delle Entrate emanati successivamente alla fruizione dei crediti d'imposta da parte delle imprese e con effetti retroattivi. Tali documenti di prassi si sono rivelati spesso innovativi, ma talvolta anche contraddittori, come nel caso dell'applicazione del *Manuale di Frascati* al settore del software e dell'innovazione di processo (cfr. Circolare n. 59990 del 9 febbraio 2018) o nel settore moda<sup>[151]</sup>.

<sup>[149]</sup> Dottore Commercialista e Revisore Legale, partner dello Studio Tributario e Societario Deloitte.

<sup>[150]</sup> Dottore Commercialista. Senior del team Global Investment and Innovation Incentives (Gi3) di STS Deloitte Stp Srl SB.

<sup>[151]</sup> Durante gli anni 2015-2019, i costi sostenuti per svolgere attività finalizzate alla realizzazione di nuove collezioni di moda sono stati considerati ammissibili al credito d'imposta R&S. Questo grazie ai chiarimenti forniti dalla Circolare n. 0046586 del 16 aprile 2009, allegata alla Circolare n. 5/E/2016, nonché alle FAQ pubblicate sul sito del MISE. Tuttavia, queste FAQ sono state rimosse pochi giorni prima della pubblicazione della Circolare n. 41/E/2022, che ha segnato

Conseguenza di ciò è che le attività non finalizzate alla risoluzione di un'incertezza tecnica o scientifica devono essere considerate non agevolabili, includendo anche le valutazioni relative al passato.

Inoltre, l'Agenzia delle Entrate ha qualificato come "crediti inesistenti" quelli fruiti in relazione alle attività ritenute non conformi ai principi del *Manuale di Frascati*, una nozione che appare in contrasto con l'orientamento giurisprudenziale, in particolare in ambito penale.

Tale posizione ha disincentivato le imprese dal ricorrere all'istituto del ravvedimento operoso a seguito dell'emanazione di tali documenti di prassi, in quanto tale strumento non avrebbe offerto alcuna protezione rispetto alle possibili implicazioni penali.

Inoltre, a partire dal 2019, si è intensificata significativamente l'attività accertativa da parte dell'Amministrazione Finanziaria e sono state emesse diverse Circolari che hanno delineato le modalità di controllo e accertamento, come di seguito sintetizzato:

- Circolare Agenzia delle Entrate n. 4/E del 7 maggio 2021: ha fornito chiarimenti sulle attività di controllo in materia di crediti d'imposta per R&S, sottolineando l'importanza della corretta qualificazione delle attività agevolabili;
- Circolare della Guardia di Finanza del 28 luglio 2021 (prot. n. 0210419/21): ha dettagliato le metodologie operative per le verifiche in materia di crediti per R&S, con particolare attenzione alla collaborazione tra l'Agenzia delle Entrate e la Guardia di Finanza;
- Circolare Agenzia delle Entrate n. 21/E del 20 giugno 2022: ha aggiornato le linee guida per i controlli, evidenziando i criteri per individuare eventuali utilizzi indebiti dei crediti d'imposta.

L'Interrogazione parlamentare n. 3-02610 del 15 giugno 2021 ha, poi, evidenziato le preoccupazioni riguardo all'incertezza normativa e alla conseguente esposizione delle imprese a rischi sanzionatori. Nella risposta, è stata sottolineata la necessità di fornire maggiori chiarimenti e strumenti di tutela per i contribuenti.

Parallelamente, si è assistito al fenomeno delle lettere di compliance inviate dall'A-

un cambio di rotta, precisando che l'individuazione delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili deve basarsi sulle definizioni e sul perimetro delineati dal *Manuale di Frascati*, anche per le attività del settore moda e design.

genza delle Entrate, con l'invito alle imprese di regolarizzare la propria posizione attraverso il riversamento spontaneo. Queste lettere si basavano su specifici indici di anomalia, tra cui:

- assenza di attività di R&S nel triennio: imprese che non avevano svolto attività di ricerca e sviluppo negli anni 2012-2014;
- sottostima dei costi: costi dichiarati per la R&S significativamente inferiori rispetto ai dati delle dichiarazioni IRAP o ai bilanci aziendali;
- percentuale del credito maggiore del 50% dei costi sostenuti: situazioni in cui il credito d'imposta superava la metà dei costi effettivamente sostenuti per la R&S;
- limite di spesa annuo inferiore a 30.000 euro: crediti richiesti su spese di importo esiguo, potenzialmente non compatibili con progetti di ricerca sostanziali;
- elevata incidenza del costo del personale R&S: una sproporzione tra il costo del personale dedicato alla R&S e il costo totale del personale aziendale;
- mancata compilazione del quadro RU: omissioni nella dichiarazione dei redditi relative ai crediti d'imposta;
- codice ATECO non coerente: attività economiche, secondo la classificazione ATECO, non tipicamente associate a progetti di R&S.

Un ulteriore elemento di criticità è rappresentato dall'impossibilità, ad oggi, di ottenere un parere tecnico preventivo sulle attività di R&S. In passato, era possibile presentare un interpello all'Agenzia delle Entrate, che richiedeva al Ministero dello Sviluppo Economico (MISE) un parere tecnico-scientifico. Questo meccanismo consentiva alle imprese di ottenere una certezza sull'ammissibilità delle proprie attività al credito d'imposta, grazie a una procedura normata con tempistiche definite.

Tuttavia, con la Circolare n. 31/E del 23 dicembre 2020, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che non è più possibile richiedere pareri tecnici nell'ambito degli interpelli, indicando alle imprese di rivolgersi direttamente al MISE (ora Ministero delle Imprese e del Made in Italy - MIMIT) per acquisire tale parere in autonomia. Purtroppo, il MISE/MIMIT spesso non fornisce risposte tempestive, o addirittura non risponde affatto, non essendoci una norma che disciplini tale istituto né una forma di silenzio-assenso che possa tutelare le imprese.

In questo contesto di incertezza e mancanza di strumenti preventivi di tutela, gli isti-

tuti del riversamento spontaneo e della certificazione assumono un ruolo fondamentale. Il riversamento spontaneo ha permesso alle imprese di regolarizzare la propria posizione riversando i crediti d'imposta illegittimamente fruiti nei periodi d'imposta 2015-2019, evitando così sanzioni e procedimenti penali. La certificazione, invece, consente tuttora ai contribuenti di ottenere da un soggetto terzo e indipendente, iscritto in un apposito albo, una certificazione tecnico-scientifica sull'eleggibilità dei propri progetti al credito d'imposta. Con tale certificazione, le autorità fiscali non potranno contestare sotto il profilo tecnico i progetti agevolati.

Grazie a questi strumenti, le imprese possono operare in un contesto più trasparente e di buona fede, riducendo l'incertezza normativa e il rischio di contenziosi con l'Amministrazione Finanziaria. Strumenti di questa portata rappresentano quindi un passo significativo verso una maggiore tutela dei contribuenti e una gestione più serena dei benefici fiscali legati alla Ricerca e Sviluppo.

Come anticipato, la possibilità di accedere all'istituto del riversamento spontaneo si è conclusa il 31 ottobre 2024. Attualmente, non sono previste ulteriori proroghe o riaperture di tale procedura. In futuro, sarebbe auspicabile l'istituzionalizzazione di strumenti simili a tale modello di riversamento spontaneo, integrandoli stabilmente nel sistema fiscale. Ciò fornirebbe alle imprese ulteriori opportunità per regolarizzare proattivamente la propria posizione, riducendo i contenziosi e favorendo un ambiente di maggiore fiducia reciproca tra contribuenti e amministrazione finanziaria.

Si ripercorrono, di seguito, l'ambito soggettivo e oggettivo di tale istituto, nonché la procedura adoperata dalle imprese per accedervi e i connessi benefici.

## 6.2 AMBITO SOGGETTIVO E OGGETTIVO

L'articolo 5, commi da 7 a 12, del D.L. n. 146/2021<sup>[152]</sup>, ha introdotto la procedura di riversamento spontaneo dei crediti d'imposta per attività di ricerca e sviluppo ex art. 3, D.L. n. 145/2013 (la c.d. "Sanatoria").

La procedura ha consentito la regolarizzazione **senza irrogazione di sanzioni e**

<sup>[152]</sup> Cfr. art. 5 "Disposizioni urgenti in materia fiscale" del Decreto-legge del 21 ottobre 2021, n. 146 rubricato "Misure urgenti in materia economica e fiscale, a tutela del lavoro e per esigenze indifferibili"; convertito con modificazioni dalla L. n. 215/2021 (GU Serie Generale n.301 del 20-12-2021).

**applicazione di interessi** degli indebiti utilizzi in compensazione del “vecchio” credito R&S, mediante il riversamento spontaneo di quanto indebitamente fruito.

Sotto un **profilo soggettivo**, possono accedere alla procedura tutte le imprese, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico, dal regime contabile adottato e dalle dimensioni, ammesse a beneficiare del credito d'imposta R&S ex. art. 3 D.L. n. 145/2013 e successive modificazioni.

La misura ha ad oggetto le compensazioni avvenute fino al 22 ottobre 2021 (data di entrata in vigore del D.L. n. 46/2021), e riguarda i periodi di maturazione del credito R&S a decorrere da quello successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2019.

Gli utilizzi del credito dopo la data del 22 ottobre 2021 non formano, pertanto, oggetto di sanatoria.

Si deve trattare di crediti per ricerca e sviluppo relativi ad attività realmente poste in essere, le cui spese siano esistenti e documentate, ma non agevolabili per diversi motivi. Tale istituto è stato adoperato dalle imprese che hanno proceduto a riversare crediti di imposta senza conseguenze sanzionatorie (amministrative e penali) e a dirimere *ab origine* una tematica che poteva essere oggetto di discussione con le autorità fiscali e con le procure, soprattutto in casi di dubbi interpretativi o di interpretazioni restrittive da parte di circolari/risoluzioni ministeriali (spesso intervenute successivamente alla fruizione dei crediti).

Altre motivazioni sono rinvenibili nell'ambito di particolari esigenze aziendali, in particolare sotto un profilo strategico.

Si pensi ad esempio a società oggetto di acquisizione che hanno preferito non avere pendente un credito (magari di importo rilevante) che avrebbe potuto essere stato contestato in futuro (con impatti negativi nelle trattative tra soci ed acquirenti).

Altro caso di adesione alla sanatoria è stato quello di possibili preclusioni all'accesso a gare di appalto in caso di contestazioni su crediti di imposta illegittimi<sup>[153]</sup> utilizzati (anche in buona fede) con riferimento ad attività o costi non eleggibili ai fini dell'agevolazione.

Ancora, è stato uno strumento deflattivo a cui hanno fatto ricorso alcune imprese a

<sup>[153]</sup> Cfr. art. 94 del codice appalti (Decreto-legislativo 31 marzo 2023, n. 36).

seguito di notifica di Processo Verbale di Constatazione a conclusione delle attività di verifica fiscale da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Il termine per accedervi ha subito nel tempo una serie di proroghe. Da ultimo, è intervenuto il D.L. n. 39/24 (c.d. Decreto "Agevolazioni fiscali"), convertito in Legge n.67/2024, che ha prorogato il termine per l'invio dell'istanza al **31 ottobre 2024**.

MISURA	SCADENZA ORIGINARIA E SUCCESSIVE PROROGHE	SCADENZA UNICO VERSAMENTO O 1A RATA
art. 5, c. 9, D.L. n. 146/2021 (c.d. <b>Fisco-lavoro</b> )	30 settembre 2022	16 dicembre 2022
art. 38, c.1, D.L. n. 144/2022 (c.d. <b>Aiuti-ter</b> )	30 novembre 2022	16 dicembre 2022
art. 1, c. 271, della L. 197/2022 ( <b>Legge di bilancio 2023</b> )	30 novembre 2023	16 dicembre 2023
art. 5, c.1, D.L. n. 145/2023 (c.d. <b>Anticipi</b> )	30 giugno 2024	16 dicembre 2024
art. 5, c.1, D.L. n. 145/2023 (c.d. <b>Anticipi</b> ) a seguito di conversione nella L. n. 191/2023	30 luglio 2024	16 dicembre 2024
art. 7, c. 7-bis, D.L. n. 39/2024 (c.d. <b>Agevolazioni fiscali</b> )	31 ottobre 2024	16 dicembre 2024

Il rinvio del termine per aderire alla procedura, originariamente fissato al 30 settembre 2022, è stato motivato dall'intento del legislatore di offrire ai contribuenti che hanno effettuato investimenti in ricerca e sviluppo un lasso di tempo più ampio per ponderare attentamente la propria decisione e di valutare con maggiore consapevolezza i vantaggi e le criticità dell'istituto, in considerazione anche dell'evoluzione continua delle normative connesse alla disciplina del credito R&S, dei filoni interpretativi sul tema dell'indebito utilizzo in compensazione di un credito "non spettante" ovvero "inesistente" e della possibilità di accedere all'istituto della certificazione delle attività di R&S.

Peraltro, si ritiene che tali proroghe siano state previste anche per provare a mantenere un coordinamento con l'istituto della certificazione, il quale solo con le linee guida dello scorso 4 luglio 2024 è divenuto pienamente operativo. In altri termini, nel combinato disposto delle due discipline (riversamento e certificazione) si voleva dare uno strumento unitario a favore del contribuente il quale, per i crediti di imposta maturati nelle annualità 2014-2019, avrebbe potuto attivare il processo di certificazione e, sui

progetti non certificabili (in quanto carenti dei requisiti per la qualificazione in R&S) valutare l'istituto del riversamento.

Inoltre, anche i contribuenti che avevano già aderito alla sanatoria entro la scadenza del 30 settembre 2022 hanno beneficiato dei nuovi termini di pagamento previsti *me-dio tempore* dalle successive proroghe<sup>[154]</sup>.

Alla luce di quanto sopra appare evidente la duplice ratio della norma:

1. la deflazione del contenzioso; e
2. il recupero spontaneo di agevolazioni indebitamente fruite in ragione di errori scusabili del contribuente, derivanti dal complesso quadro di regolamentazione e di prassi<sup>[155]</sup>.

Il forte tecnicismo della materia, infatti, insieme alle incertezze interpretative e al proliferare di documenti di prassi, non ha sempre garantito un adeguato supporto ai contribuenti nella corretta comprensione delle norme, fornendo anzi, in molti casi, interpretazioni contrastanti.

Si pensi, ad esempio, alla Risoluzione n. 41/2022 con cui l'Agenzia delle Entrate ha ristretto il campo di applicazione del beneficio fiscale per le imprese operanti nel settore della moda, considerando come non innovative le attività di lancio di nuovi prodotti o aggiornamento di precedenti, quando tali attività non siano finalizzate alla risoluzione di specifici ostacoli tecnici, non risolvibili sulla base delle conoscenze attuali.

Orientamento *disruptive* che si è posto in netto contrasto con la precedente prassi amministrativa della stessa Agenzia delle Entrate e del Ministero dello Sviluppo economico (circ. n. 5/2016, circ. MISE n. 46586/2009 e FAQ MISE 29 settembre 2017), che invece riconducevano alla tipologia dello sviluppo industriale il tipo di ricerca fatta dalle imprese operanti in tale settore.

<sup>[154]</sup> Infatti, la relazione illustrativa al disegno di legge n. 145/2023 che aveva prorogato il termine dal 30 novembre 2023 al 30 giugno 2024, stabiliva che «restano salvi i riversamenti già effettuati dai contribuenti prima della modifica dei termini di versamento per effetto della presente disposizione per i quali il termine per il versamento delle due rate successive alla prima viene a scadere - coerentemente con i nuovi termini - rispettivamente, il 16 dicembre 2025 e il 16 dicembre 2026».

<sup>[155]</sup> La Relazione illustrativa al DL n. 146/2021 riporta infatti che «L'opportunità di un tale approccio muove dall'esigenza di prendere atto delle difficoltà tecniche e delle incertezze che hanno caratterizzato la disciplina agevolativa in parola. Infatti, l'estremo tecnicismo che caratterizza la materia ha richiesto ripetuti interventi di prassi a opera dell'Agenzia delle entrate e del Ministero dello sviluppo economico che, in alcuni casi, sono intervenuti in epoca successiva alla fruizione del beneficio da parte delle imprese».

Tali complessità e interventi successivi hanno indotto il legislatore a ristabilire un equilibrio tra Fisco e contribuenti, incentivando le imprese che avevano usufruito in modo “non conforme” dell’agevolazione a regolarizzare la propria posizione fiscale senza incorrere in sanzioni o interessi.

**Oggetto della regolarizzazione**, ai sensi dell’articolo 5 del decreto, sono gli importi relativi al credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo, indebitamente fruito a causa:

- i. di attività di ricerca e sviluppo effettivamente svolte ma non classificabili come ricerca e sviluppo nell’accezione rilevante ai fini della disciplina agevolativa;
- ii. del sostenimento di spese per attività di R&S commissionata da soggetti esteri, ex art. 3 co. 1-bis del DL 145/2013, non ammissibili in base alla norma di interpretazione autentica recata dalla legge di bilancio 2019, che ha chiarito che sono agevolabili solo le attività svolte nel territorio dello Stato italiano<sup>[156]</sup>;
- iii. di spese, pur afferenti ad attività ammissibili, determinate in violazione principi di pertinenza e congruità;
- iv. dell’erronea determinazione della media storica di riferimento (2012-2013-2014).

La procedura non può essere utilizzata per il riversamento dei crediti il cui utilizzo in compensazione sia già stato accertato “con un atto di recupero crediti, ovvero con altri provvedimenti impositivi, divenuti definitivi” alla data del 22 ottobre 2021.

A tal riguardo, il provv. Agenzia delle Entrate 1 giugno 2022 n. 188987 ha precisato che «*gli atti o i provvedimenti sono definitivi in quanto non più soggetti ad impugnazione o definiti con il pagamento o con altra forma di definizione oppure oggetto di pronunce passate in giudicato*».

<sup>[156]</sup> Come chiarito nel Dossier n. 468/2 del 6 dicembre 2021, «A seguito delle modifiche introdotte dalla legge di Bilancio 2017 (commi 15 e 16 della Legge n. 232 del 2016), l’utilizzo del credito d’imposta è stato consentito (oltre che alle imprese residenti) anche alle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti che eseguissero le attività di ricerca e sviluppo mediante contratti stipulati con imprese residenti o localizzate in altri Stati membri dell’Unione europea, negli Stati aderenti all’accordo sullo Spazio economico europeo ovvero in Stati con i quali è attuabile lo scambio di informazioni ai sensi delle convenzioni per evitare le doppie imposizioni. Tali disposizioni, contenute nel comma 1-bis dell’articolo 3 del decreto legge n. 145 del 2013, sono state oggetto di una norma interpretativa recata dall’articolo 1, comma 72 della Legge n. 145 del 2018 (legge di Bilancio 2019) con la quale è stato chiarito esplicitamente che ai fini del calcolo del credito d’imposta attribuibile, assumono rilevanza esclusivamente le spese ammissibili relative alle attività di ricerca e sviluppo svolte direttamente e in laboratori o strutture situati nel territorio dello Stato».

Inoltre, l'accesso alla procedura è precluso nei casi in cui il credito d'imposta utilizzato in compensazione fosse il risultato di:

- di condotte fraudolente;
- di fattispecie oggettivamente o soggettivamente simulate;
- di false rappresentazioni della realtà basate sull'utilizzo di documenti falsi o di fatture che documentano operazioni inesistenti;
- di mancanza di documentazione idonea a dimostrare il sostenimento delle spese ammissibili al credito d'imposta.

Infatti, nel caso in cui l'istanza venga presentata nonostante la presenza di condotte fraudolente e l'Agenzia delle Entrate accerti comportamenti illeciti, il contribuente decade dalla procedura e la richiesta non produce effetti – circostanza che si può ancora verificare nei prossimi mesi/anni. Inoltre, le somme eventualmente già versate si considerano acquisite a titolo di acconto sugli importi dovuti.

Tali clausole di esclusione rappresentano uno dei temi più critici per i contribuenti i quali, nella valutazione se aderire o meno all'istituto della sanatoria, sono tenuti a valutare con estrema attenzione l'idoneità della propria documentazione e delle rappresentazioni fattuali contenute nella stessa. Infatti, in caso di avvio della procedura, al manifestarsi di una delle clausole di esclusione, il contribuente si potrebbe ritrovare in una situazione di "autodenuncia" di un utilizzo illegittimo di un credito (sia sotto un profilo amministrativo che penale) e, allo stesso modo, le somme già versate non sarebbero restituite ma formerebbero un acconto degli importi dovuti<sup>[157]</sup>. Peraltro, non è ben chiaro il coordinamento di questa fattispecie con le norme relative al contenzioso tributario.

Sicuramente tali esclusioni e le difficoltà di avere la certezza che l'istituto del riversamento potesse concretizzarsi hanno rappresentato uno dei principali motivi della scarsa adesione a tale istituto. A parere di chi scrive, sarebbe stato più semplice prevedere un'esclusione solo in caso di condotte palesemente fraudolente e simulate (si pensi ad un credito di imposta fruito in maniera artificiosa su attività non svolte e supportate da report tecnici realizzati solo sulla carta).

<sup>[157]</sup> Cfr. a commento, D. AVOLIO, *Per il riversamento spontaneo dei crediti R&S no allo scomputo di sanzioni e interessi*, in *Il Fisco*, n. 28/2022.

Altro elemento che sicuramente ha frenato le imprese dall'adesione a tale istituto sono stati i possibili impatti a bilancio, soprattutto per le imprese che hanno fruito di rilevanti crediti di imposta negli anni.

Infatti, il riversamento (magari coinvolgendo annualità dal 2014 al 2019) avrebbe potuto avere impatti rilevanti sul prossimo bilancio di esercizio, scoraggiando il *management* delle imprese a procedere. Al riguardo, si evidenzia come parte della dottrina avesse rilevato la possibilità di spalmare in più esercizi l'effetto della sanatoria<sup>[158]</sup>.

### 6.3 DOMANDA DI RIVERSAMENTO

Si descrive di seguito la modalità pratica di adesione alla procedura di riversamento, che si è conclusa il 31 ottobre 2024.

I soggetti che intendono avvalersi della procedura di riversamento in esame inviano apposita richiesta all'Agenzia delle Entrate entro il termine stabilito utilizzando l'apposito modello approvato con provvedimento del 29 marzo 2024 n. 169262/2024 (che ha sostituito quello approvato con provvedimento del 1 giugno 2022 n. 188987/2022, regolatore di molti aspetti della procedura).

Il Modello, denominato «*Richiesta di accesso alla procedura di riversamento del credito d'imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo*», è inviato esclusivamente in via telematica. La trasmissione può essere effettuata direttamente dai soggetti abilitati a Entratel o Fisconline ovvero tramite un intermediario abilitato.

Il Modello è composto:

- Dall'informativa sul trattamento dei dati personali;
- Dal Frontespizio contenente l'indicazione dei periodi di maturazione e dei dati identificativi del contribuente;
- Dalle Sezioni (I-V) in cui vanno indicati, per ogni periodo di maturazione del credito di imposta selezionato nel frontespizio, i dati di interesse e la relativa dichiarazione analitica, ai fini della determinazione degli importi per il

<sup>[158]</sup> Cfr. P. CEROLI, P. BRACCINI, *Credito di imposta R&S, design e innovazione: quadro normativo e problematiche applicative*, in *Sanatoria credito di imposta ricerca e sviluppo*, Il Sole 24 Ore, 10 settembre 2024; *Sanatoria ricerca e sviluppo, profili contabili da monitorare*, Il Sole 24 Ore, 22 agosto 2022; P. CEROLI, P. BRACCINI, *Il possibile doppio incarico del revisore legale, criticità e rischi*, in *Sanatoria credito di imposta ricerca e sviluppo*, Il Sole 24 Ore, 10 settembre 2024.

riversamento spontaneo;

- Dalla Sezione (VI) relativa al riepilogo del calcolo dell'importo del credito da riversare in un'unica soluzione o a rate.

La richiesta per accedere alla procedura di riversamento può essere presentata solo una volta.

Non è previsto, infatti, l'invio di una richiesta integrativa di una domanda già trasmessa; in caso di correzioni o integrazioni è richiesto l'invio di una nuova domanda, barrando la casella "Istanza sostitutiva" e procedendo a ricompilare il modello in ogni quadro, inviandolo sempre entro la scadenza del 31 ottobre 2024.

La principale novità dell'ultimo modello rispetto al precedente è la previsione della **revoca** dell'istanza precedentemente inviata.

Tale possibilità di revoca è stata introdotta, in sede di conversione in legge del D.L. n. 145/2023, all'art. 5 comma 1-bis, per dare la possibilità ai contribuenti di decidere se accedere alla alternativa procedura di certificazione delle attività di ricerca e sviluppo. Infatti, i contribuenti che avevano trasmesso la domanda per accedere alla procedura di riversamento **ma non avevano ancora pagato** tutte le somme o la prima rata potevano, **entro il 30 settembre 2024**<sup>[159]</sup>, revocare la domanda, barrando l'apposita casella presente nel modello.

Era possibile, inoltre, a seguito di presentazione di istanza di revoca entro il 30 settembre, presentare una nuova istanza entro il 31 ottobre.

Per ogni periodo di imposta interessato, è necessario compilare anche la corrispondente «Dichiarazione analitica».

In particolare, al contribuente è richiesto di fornire tutte le informazioni e gli elementi in relazione alle specifiche attività svolte ed alle spese ammissibili, nonché qualsiasi altra informazione utile ai fini della gestione della domanda e del perfezionamento della procedura di riversamento spontaneo.

Non è da escludersi inoltre che, in caso di mancato perfezionamento della procedura, le informazioni ivi riportate vengano utilizzate ai fini dell'avvio di un'attività di accertamento per il disconoscimento del credito fruito, senza, tuttavia, possibilità di disap-

<sup>[159]</sup> La scadenza della revoca è stata posticipata da quella originaria del 30 giugno 2024 al 30 settembre 2024 dall'art. 7, comma 7-ter, DL n. 39/2024, convertito, con modificazioni, dalla L. 23.5.2024 n. 67.

plicazione delle sanzioni e degli interessi, né di fruire dello scudo penale.

Il riversamento degli importi dovuti è effettuato, in ogni caso, senza avvalersi della compensazione ex art. 17 del D.Lgs. 241/97, mediante F24, utilizzando i codici tributo approvati con la Risoluzione n. 34 del 5 luglio 2022.

Il pagamento va effettuato in un'unica soluzione entro il 16 dicembre 2024 oppure in tre rate annuali di pari importo con scadenza al 16 dicembre 2024, 16 dicembre 2025 e 16 dicembre 2026.

Nel caso di pagamento rateale, le rate sono maggiorate di interessi calcolati al tasso legale dal 17 dicembre 2024.

Il mancato pagamento di una delle rate entro la scadenza prevista comporta il mancato perfezionamento della procedura e l'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti, nonché l'applicazione di una sanzione pari al 30 per cento degli stessi e degli interessi, con decorrenza dalla data del 17 dicembre 2024.

A seguito dell'invio del modello, il sistema rilascia una prima ricevuta attestante la ricezione del file.

Successivamente, in assenza di errori, viene inviata una ricevuta che conferma l'avvenuta presentazione dell'istanza *«entro cinque giorni lavorativi successivi a quello del corretto invio del file»*.

La richiesta si considera non trasmessa qualora il file venga scartato per uno dei motivi previsti nelle relative specifiche tecniche. A seguito della ricezione della comunicazione di scarto, l'istanza può essere trasmessa nuovamente entro i 5 giorni lavorativi successivi.

#### **6.4 PERFEZIONAMENTO: BENEFICI ED EFFETTI PROCESSUALI**

Il vantaggio offerto dalla sanatoria consiste nella non debenza delle sanzioni e degli interessi e nella non punibilità del reato di indebita compensazione di cui all'art. 10-*quater* del D.Lgs. 74/2000<sup>[160]</sup>.

<sup>[160]</sup> Con riferimento alle sanzioni penali:

- È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a cinquantamila euro, come previsto dall'art. 10-*quater*, comma 1, del D.Lgs. n. 74 del 2000.
- È punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in

L'art. 5 co. 11 ultimo periodo DL 146/2021 precisa, infatti, che *«In esito al corretto perfezionamento della procedura di riversamento è esclusa la punibilità per il delitto di cui all'articolo 10-quater del decreto legislativo 10 marzo 2000 n. 74»*.

I contribuenti che aderiscono alla procedura di riversamento ottengono lo stralcio integrale delle sanzioni amministrative previste dall'art. 13 co. 4 e 5 del DLgs. 471/97<sup>[161]</sup> e degli interessi e la non punibilità del delitto di indebita compensazione di cui all'art. 10-quater del DLgs. 74/2000, a condizione che il controllo svolto dall'Agenzia delle Entrate per verificare il possesso dei requisiti dia esito positivo.

La procedura si perfeziona con il versamento dell'intero importo del credito indebitamente utilizzato, da eseguire in un'unica soluzione o in 3 rate. Il perfezionamento della procedura, in caso di rateazione, avviene soltanto con il pagamento dell'ultima rata. La rateazione non è ammessa nel caso in cui l'importo del credito di imposta da riversare è stato accertato con atto di recupero o atto impositivo, notificato alla data del 22 ottobre 2021 e non ancora divenuto definitivo a tale data, ovvero constatato con processo verbale già consegnato alla medesima data.

A tal riguardo, il provvedimento del 1 giugno 2022 n. 188987/2022, ha chiarito che per *“atto istruttorio”*, si deve intendere il processo verbale di constatazione (PVC). Pertanto, la consegna al 22 ottobre 2021 di atti istruttori diversi dal PVC (ad esempio, questionari) non impedisce la facoltà di rateizzare.

In tal caso, il contribuente che intenda aderire alla procedura deve riversare entro il 16 dicembre 2024, in unica soluzione l'intero importo del credito oggetto di recupero, accertamento o constatazione.

Di conseguenza, il fatto che le violazioni relative all'utilizzo dei crediti d'imposta per ricerca e sviluppo fossero già state oggetto di un processo verbale di constatazione al

compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro, come previsto dall'art. 10-quater, comma 2, del D.Lgs. n. 74 del 2000.  
- La punibilità dell'agente per il reato di cui al comma 1 è esclusa quando, anche per la natura tecnica delle valutazioni, sussistono condizioni di obiettiva incertezza in ordine agli specifici elementi o alle particolari qualità che fondano la spettanza del credito, come previsto dall'art. 10-quater, comma 2-bis, del D.Lgs. n. 74 del 2000.

<sup>[161]</sup> Con riferimento alle sanzioni amministrative (versione previgente, applicabile alle violazioni commesse prima dal 1 settembre 2024):

- nel caso di utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti si applica, salva l'applicazione di disposizioni speciali, la sanzione pari al 30% del credito utilizzato (art. 13, comma 4, del D.Lgs. n. 471 del 1997);
- nel caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute è applicata la sanzione dal 100% al 200% della misura dei crediti stessi (art. 13, comma 5, del D.Lgs. n. 471 del 1997).

22 ottobre 2021 non impediva l'accesso alla sanatoria. Tuttavia, ciò obbliga il contribuente a restituire il credito indebitamente utilizzato in un'unica soluzione.

Diversamente, per quanto riguarda la certificazione delle attività svolte, prevista dall'art. 23, del D.L. n. 73/2022, questa non può essere richiesta qualora le verifiche siano state formalizzate in un processo verbale di constatazione.

L'articolo 5, comma 12, del Decreto 145/2021 per il solo «*caso in cui l'utilizzo del credito d'imposta sia già stato constatato con un atto istruttorio, ovvero accertato con un atto di recupero crediti, ovvero con un provvedimento impositivo, non ancora divenuti definitivi alla data di entrata in vigore del presente decreto*» prevede che «*il riversamento deve obbligatoriamente riguardare l'intero importo del credito oggetto di recupero, accertamento o constatazione, senza applicazione di sanzioni e interessi e senza possibilità di applicare la rateazione di cui al comma 10*».

Era inizialmente dubbio se in caso di atti di accertamento, istruttori ovvero di avvisi di recupero, notificati dopo il 22 ottobre 2021, fosse riconosciuta la facoltà di riversamento "parziale" dell'importo del credito di imposta oggetto di recupero, accertamento o constatazione.

La conferma di questa possibilità è pervenuta in occasione di Telefisco di gennaio 2023<sup>[162]</sup>. È quindi possibile, in questi casi, l'accesso alla procedura limitatamente a quella parte del credito che il contribuente non intenda contestare, ferme restando invece le sue facoltà di difesa per la restante parte.

Di seguito si propone uno schema riepilogativo.

<b>ATTO DI RECUPERO/IMPOSITIVO/ISTRUTTORIO</b>	
<b>NOTIFICATO/CONSTATATO AL 22.10.21</b>	<b>NOTIFICATO/CONSTATATO DOPO IL 22.10.21</b>
Obbligatorio pagamento dell'intero importo del credito oggetto di recupero, accertamento o constatazione.	Possibilità di sanatoria "parziale", limitatamente a quella parte del credito che il contribuente non intenda contestare
<b>NO RATEAZIONE</b>	<b>SI RATEAZIONE</b>

Gli importi relativi a eventuali somme già riversate in relazione ad atti impositivi, sia definitivi che non definitivi, con cui è stato contestato l'indebito utilizzo dei crediti

<sup>[162]</sup> Videoconferenza del 26.1.2023.

d'imposta per l'attività di ricerca e sviluppo, possono essere scomputati dal credito da riversare. Di contro, gli importi dovuti a titolo di sanzioni e interessi restano definitivamente acquisiti dall'erario senza dare diritto allo scampo.

Inoltre, la procedura di riversamento non dà comunque luogo alla restituzione delle somme già versate a seguito della presentazione della domanda, ancorché eccedenti, rispetto a quanto dovuto.

Possono essere oggetto di riversamento anche i crediti indebitamente compensati, qualora l'atto di recupero del credito d'imposta o di accertamento sia stato impugnato e non sia ancora deciso con sentenza passata in giudicato. Ciò si applica quando:

- l'atto non era definitivo al 22 ottobre 2021 ed è stato tempestivamente impugnato;
- l'atto era già stato impugnato al 22 ottobre 2021 e la procedura di riversamento è stata avviata prima dell'emissione di una sentenza definitiva.

In entrambi i casi, dopo la presentazione della domanda di riversamento ed il pagamento delle somme dovute sembra necessario depositare un'istanza di sospensione ex art. 39 del DLgs. 546/92<sup>[163]</sup> per comunicare l'adesione alla procedura di riversamento e chiedere la sospensione del giudizio al fine di evitare la pronuncia di una sentenza prima del perfezionamento della procedura di riversamento, ma anche istanza di sospensione dell'atto impugnato ai sensi del successivo art. 47<sup>[164]</sup> del medesimo Decreto legislativo<sup>[165]</sup>.

A seguito della presentazione della domanda di riversamento del credito, possono

<sup>[163]</sup> L'art. 39 del DLgs. 546/92 prevede che «(1) Il processo è sospeso quando è presentata querela di falso o deve essere decisa in via pregiudiziale una questione sullo stato o la capacità delle persone, salvo che si tratti della capacità di stare in giudizio.

(1 bis) La corte di giustizia tributaria di primo e secondo grado dispone la sospensione del processo in ogni altro caso in cui essa stessa o altra corte di giustizia tributaria di primo e secondo grado deve risolvere una controversia dalla cui definizione dipende la decisione della causa. (1 ter) Il processo tributario è altresì sospeso nei seguenti casi: a) su richiesta conforme delle parti, nel caso in cui sia stata presentata un'istanza di apertura di procedura amichevole ai sensi degli Accordi e delle Convenzioni internazionali per evitare le doppie imposizioni di cui l'Italia è parte ovvero ai sensi della Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate n. 90/436/CEE; b) su richiesta del contribuente, nel caso in cui sia stata presentata un'istanza di apertura di procedura amichevole ai sensi della direttiva (UE) 2017/1852 del Consiglio del 10 ottobre 2017».

<sup>[164]</sup> L'art. 47 del DLgs. 546/92, al comma 1 prevede che «Il ricorrente, se dall'atto impugnato può derivargli un danno grave ed irreparabile, può chiedere alla corte di giustizia tributaria di primo o di secondo grado presso la quale è pendente il giudizio, ovvero adita ai sensi dell'articolo 62-bis la sospensione dell'esecuzione dell'atto stesso con istanza motivata proposta nel ricorso o con atto separato notificata alle altre parti e depositato in segreteria sempre che siano osservate le disposizioni di cui all'art. 22».

<sup>[165]</sup> Cr. sul punto, MONTELEONE C. - CISSELLO A., *Riversamento del credito ricerca e sviluppo (DL 146/2021)* in *Guide Eutekne* (Versione aggiornata al 15.7.2024).

verificarsi due scenari:

- la procedura di sanatoria si perfeziona: in tal caso il contenzioso sarà dichiarato estinto con compensazione delle spese ex art. 46 del DLgs. 546/92;
- la procedura non si perfeziona: se i controlli svolti hanno esito negativo, il processo, qualora sospeso su richiesta di parte, potrà proseguire tramite la presentazione di un'istanza di riassunzione.

La volontà di aderire al riversamento rimane comunque subordinata al parere condizionato da parte dell'Agenzia delle Entrate. Inoltre, non è stabilito un termine entro il quale l'Agenzia delle Entrate possa negare la definizione.

La norma tace anche sull'impugnabilità dell'eventuale diniego dell'Agenzia delle entrate in relazione all'accesso alla procedura. Tuttavia, non sembra possibile escludere tale possibilità, in considerazione di quanto stabilito dalla lett. h) del comma 1 dell'art. 19 del D.Lgs. n. 546/1992, secondo cui può essere presentato ricorso avverso «*il diniego o la revoca di agevolazioni o il rigetto di domande di definizione agevolata di rapporti tributari*».

Nel caso in cui l'importo del credito sia superiore alla soglia limite di Euro 50mila, gli Uffici notificano all'Autorità Giudiziaria l'adesione dei soggetti alla procedura e il suo successivo perfezionamento oppure, in caso di inefficacia della regolarizzazione, informano la Procura della Repubblica. In quest'ultimo scenario, la richiesta di adesione non ha effetti e l'Ufficio prosegue con le ordinarie attività istruttorie o di accertamento per il recupero degli importi dovuti, comprensivi di interessi e sanzioni calcolati sull'intero credito indebitamente utilizzato.

Ciò potrebbe comportare dei problemi perché il contribuente, aderendo al riversamento, implicitamente riconosce che le attività di ricerca svolte non sono meritevoli dell'agevolazione fiscale. In caso di parere negativo da parte dell'ufficio, il contribuente potrebbe trovarsi costretto a intraprendere un contenzioso, che, tuttavia, rischierebbe di essere sfavorevole fin dall'inizio, proprio in virtù delle dichiarazioni rese nella Sezione "Dichiarazione Analitica" del modello.

Accedere alla sanatoria significa quindi portare all'attenzione dell'Agenzia una fattispecie della quale il contribuente stesso sottolinea la non spettanza del credito d'imposta. Pertanto, occorre sempre fare un'attenta valutazione.

Sotto il punto di vista della non punibilità penale, sono al momento, da valutare

eventualmente le altre cause di non punibilità penale trattate al Capitolo V<sup>[166]</sup>.

Oltre questi aspetti, le imprese sono state chiamate anche a valutare, con poco tempo a disposizione, dopo la pubblicazione delle linee guida per la certificazione da parte del Ministero delle Imprese e del Made in Italy dello scorso 4 luglio 2024, se certificare o meno i propri *tax credit* R&S o se aderire alla sanatoria entro lo scorso 31 ottobre. Questo è stato un aspetto molto delicato, in quanto i tempi di rilascio della Certificazione non sono certi e la Certificazione, ai sensi dell'art. 4 co. 2 del DPCM 15 settembre 2023, produce i suoi effetti vincolanti solo una volta decorsi i termini per l'espletamento dell'attività di vigilanza e controllo da parte del Ministero delle Imprese e del Made in Italy.

Secondo l'art. 9 DM 21 febbraio 2024, rubricato «*Modalità di invio della certificazione rilasciata e della documentazione richiesta*» entro 90 giorni dall'invio il Ministero delle Imprese e del Made in Italy può chiedere documentazione tecnica, contrattuale e contabile al Certificatore notiziando l'impresa; ed entro 60 giorni dalla ricezione della documentazione integrativa il Ministero comunica, tramite PEC, sia all'impresa che al certificatore, se negativo, l'esito del controllo, sinteticamente motivato.

Pertanto, anche avendo avviato la procedura di certificazione il giorno dopo la pubblicazione delle linee guida del 4 luglio (fattispecie, del resto, solo teorica) difficilmente si avrebbe avuto il tempo di ottenere finalizzato il processo di certificazione entro il 31 ottobre (processo che di fatto, come si argomenterà nel paragrafo successivo, può durare dai 90 ai 180 giorni).

Alla luce di quanto sopra, soprattutto per il poco tempo avuto dai contribuenti per poter gestire congiuntamente l'istituto del riversamento e quello della certificazione ex art. 23 DL 73/2022, si era chiesto da più parti (soprattutto dalle imprese) un'ulteriore proroga all'istituto del riversamento. Congiuntamente a tale proroga, una revisione delle condizioni di pagamento o degli importi dovuti avrebbe altresì facilitato la gestione del riversamento per i contribuenti con maggiore difficoltà finanziaria.

Al riguardo, di particolare interesse è risultato l'emendamento presentato da Fratelli

<sup>[166]</sup> Trattasi in particolare, della causa di non punibilità ex art. 13 del D. lgs. 74/2000 (par. 5.8.); della causa di non punibilità ex art. 23 del D. L. 34/2023 (par. 5.9.); della nuova causa di non punibilità introdotta dall'art. 1, comma 1, lett. d) del D. Lgs. 24 giugno 2024, n. 87 (par. 5.10).

d'Italia lo scorso 17 settembre 2024 (firmatari Fausto Orsomarso e Guido Quintino Liris)<sup>[167]</sup> nel corso della conversione in legge del decreto-legge 9 agosto 2024, n. 113<sup>[168]</sup>, il quale prevedeva:

- che le imprese potessero versare un importo almeno pari al 50% del credito utilizzato, (e non necessariamente l'intero valore);
- un'ulteriore proroga della sanatoria dal 31 ottobre 2024 al 31 dicembre 2024;
- uno slittamento di 2 anni dei termini per il versamento, fissati al 16 dicembre 2024 in caso di rata unica e al 16 dicembre 2024, 16 dicembre 2025 e 16 dicembre 2026 in caso di 3 rate, rispettivamente al entro il 16 dicembre 2026, 16 dicembre 2027 e 16 dicembre 2028.

Tale emendamento non ha, tuttavia, trovato accoglimento e il termine ultimo per presentare la domanda di accesso all'istituto è rimasto il 31 ottobre 2024. Allo stesso modo sono rimasti invariati i termini di versamento e i relativi ammontari.

Da ultimo, al fine di attenuare l'impatto finanziario causato dall'istituto in commento, l'art. 1, comma 458, della Legge del 30 dicembre 2024, n. 207 (legge di Bilancio 2025) ha stabilito che ai soggetti che hanno fruito del credito d'imposta ricerca e sviluppo e che hanno aderito alla procedura di riversamento dell'importo entro il 31 ottobre 2024 è riconosciuto un contributo in conto capitale commisurato in termini percentuali a quanto riversato, nel limite di spesa di 60 milioni di euro per l'anno 2025, di 50 milioni di euro per l'anno 2026, 80 milioni di euro per l'anno 2027 e di 60 milioni per l'anno 2028. Al riguardo le modalità di erogazione del contributo, le percentuali dello stesso e la sua rateizzazione saranno stabilite, con decreto emanato, entro sessanta giorni dall'entrata in vigore, dal MIMIT di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze.

A parere di scrive tale normativa (apparsa nella bozza di legge di bilancio 2025 pochi giorni prima del termine ultimo del riversamento) appare un tentativo *last minute*

<sup>[167]</sup> Cfr. C. FO., *Ricerca e sviluppo, per il credito d'imposta spunta la sanatoria con saldo e stralcio al 50%*, in Il Sole 24 ore, 17 settembre 2024. Tale emendamento risulta in linea con quanto emerso nel corso dell'ultimo tavolo avente ad oggetto il settore moda dello scorso agosto 2024 nel corso del quale Adolfo Urso (ministro delle Imprese e del made in Italy) ha rassicurato le imprese dichiarando la volontà di «*inserire e di realizzare nei prossimi mesi, e comunque entro il 30 ottobre – aveva detto in quella circostanza il titolare del Mimit – una norma che consenta lo stralcio e la sanatoria di questa condizione che ha messo in difficoltà molte imprese del settore.*».

<sup>[168]</sup> Cfr. decreto-legge 9 agosto 2024, n. 113, recante misure urgenti di carattere fiscale, proroghe di termini normativi ed interventi di carattere economico.

pensato dal nostro governo per incoraggiare i contribuenti ad accedere al riversamento spontaneo entro le tempistiche stabilite.

A chiusura di tale capitolo appare evidente che l'istituto del riversamento risponde alla necessità di colmare il vuoto normativo che ha lasciato irrisolta la questione dei crediti d'imposta inesistenti, offrendo ai contribuenti uno strumento per regolarizzare la propria posizione con un trattamento premiale. Tuttavia, l'istituto ha perso efficacia al termine del periodo di adesione (31 ottobre 2024), sottolineando la necessità di soluzioni più stabili e strutturali nel diritto penale tributario.

## 7 CERTIFICAZIONE

A cura di VITO MARRAFFA<sup>[169]</sup> e ALVISE BENEDETTI<sup>[170]</sup>

### 7.1 AMBITO DI APPLICAZIONE

In un contesto di conclamata difficoltà<sup>[171]</sup> dei contribuenti nell'orientarsi ai fini di una corretta qualificazione delle proprie iniziative nel campo della ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica e design/ideazione estetica, con l'articolo 23, commi 2 -8, del D.L. 73/2022<sup>[172]</sup>, il Legislatore è intervenuto introducendo un sistema di certificazione con la finalità di favorire l'applicazione in condizioni di certezza del credito d'imposta attualmente in vigore, disciplinato dall'articolo 1, commi da 199 a 206, della legge di bilancio per il 2020 (L. n. 160/2019).

Tale sistema di certificazione, inoltre, è stato esteso, con successivo intervento<sup>[173]</sup>, anche alle attività di ricerca e sviluppo ammissibili ai fini del credito d'imposta disciplinato dall'articolo 3 del D.L. 145/2013, in vigore per i periodi d'imposta dal 2015 al 2019. Con tali interventi legislativi, pertanto, ai contribuenti è concessa la possibilità di richiedere la certificazione non solo a copertura degli investimenti prospettici e ammissibili con la formulazione del credito d'imposta vigente dal periodo d'imposta 2020, ma anche per gli investimenti già effettuati, sia con l'attuale formulazione del credito d'imposta, sia con la formulazione precedente. Peraltro, non sono previste preclusioni di ricorso alla certificazione per quei contribuenti che hanno già fruito in compensazione di detti crediti d'imposta. La normativa prevede espressamente che la certificazione non può essere richiesta nel caso in cui le violazioni relative all'utilizzo dei crediti siano state già constatate con processo verbale di constatazione da parte dell'Amministrazione finanziaria (PVC). Sul

<sup>[169]</sup> Dottore Commercialista e Revisore Legale, partner dello Studio Tributario e Societario Deloitte.

<sup>[170]</sup> Dottore Commercialista. Senior Manager del team Global Investment and Innovation Incentives (Gi3) di STS Deloitte Stp Srl SB.

<sup>[171]</sup> Nell'Interrogazione parlamentare n. 3-02610 del 05/08/2021, l'allora sottosegretaria di Stato per l'economia e le finanze ha riconosciuto che per la valutazione dei contenuti di novità e originalità delle attività ammissibili al credito d'imposta ricerca e sviluppo potessero emergere obiettive condizioni di incertezza.

<sup>[172]</sup> Cfr. art. 23, *Disposizioni in materia di ricerca e sviluppo di farmaci e certificazione del credito ricerca, sviluppo e innovazione* del decreto-legge 21 giugno 2022, n. 73 recante «*Misure urgenti in materia di semplificazioni fiscali e di rilascio del nulla osta al lavoro, Tesoreria dello Stato e ulteriori disposizioni finanziarie e sociali*».

<sup>[173]</sup> Cfr. art. 38, comma 2, lett. a), DL 23.9.2022 n. 144.

punto, stante il tenore letterale della normativa<sup>[174]</sup>, si è del parere che affinché la certificazione espliciti i suoi effetti, è sufficiente che la stessa sia richiesta (e non anche ottenuta) prima dell’emanazione di un PVC. In altri termini, il contribuente potrebbe richiedere la certificazione nel corso di una verifica fiscale confidando nel fatto che, se poi la certificazione fosse emessa dal certificatore anche post emissione di un PVC, la stessa avrebbe comunque un effetto vincolante nei confronti delle autorità fiscali. Per quanto riguarda, invece, la nozione di “*processo verbale di constatazione*” si è dell’avviso che debba intendersi il processo verbale conclusivo della verifica, e non anche i singoli verbali giornalieri.

Sui punti sopra evidenziati, sarebbe comunque opportuna una conferma ministeriale e, soprattutto, un coordinamento normativo. Infatti, si è dell’avviso che un’eventuale richiesta di certificazione dovrebbe comunque sospendere l’*iter* accertativo fino a chiusura dell’*iter* procedurale previsto per l’ottenimento della stessa. In tal modo si eviterebbero possibili fenomeni di “accelerazioni” nelle attività di verifica per arrivare all’emissione (il prima possibile e magari prima di richieste di certificazione) del PVC, oppure di redazione di processi verbali giornalieri molto dettagliati su contestazioni “tecniche” sulla qualificazione delle attività eleggibili (al fine di poter sostenere che, nella sostanza, tali documenti siano assimilabili ad un PVC). Tale coordinamento risulta fondamentale, soprattutto in un’ottica di buona fede e piena trasparenza tra contribuente ed organi di controllo.

L’ambito di applicazione del sistema di certificazione non è solo ristretto ai crediti d’imposta indicati nella normativa istitutiva dell’attestazione. Infatti, nel panorama delle altre agevolazioni fiscali su investimenti in R&S, il sistema di certificazione risulta applicabile anche al credito d’imposta nel settore della microelettronica previsto dall’articolo 5 del D.L. 104/2023<sup>[175]</sup>.

<sup>[174]</sup> Cfr. art. 23, comma 2, ultimo periodo del DL 73/2022 il quale prevede che le «certificazioni possono essere richieste a condizione che le violazioni relative all’utilizzo dei crediti d’imposta previsti dalle norme citate nei medesimi periodi non siano state già constatate con processo verbale di constatazione».

<sup>[175]</sup> Cfr. art. 5, *Credito d’imposta per la ricerca e lo sviluppo nel settore della microelettronica e Comitato tecnico per la microelettronica*, del decreto-legge 10 agosto 2023, n. 104 rubricato «Disposizioni urgenti a tutela degli utenti, in materia di attività economiche e finanziarie e investimenti strategici». In particolare la normativa prevede che nelle more dell’attuazione della riforma fiscale, nonché in coerenza con gli obiettivi indicati nella comunicazione della Commissione europea (COM 2022) 45 final dell’8 febbraio 2022, concernente «Una normativa sui chip per l’Europa», è previsto un incentivo sotto forma di credito di imposta alle imprese residenti nel territorio dello Stato, incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, sugli investimenti in progetti di ricerca e sviluppo relativi al setto-

Per quest'ultimo credito d'imposta, tuttavia, non sembra del tutto chiaro il momento entro il quale la certificazione può essere richiesta. Infatti, diversamente dai due crediti esplicitamente citati nella normativa istitutiva, il comma 4 del richiamato articolo 5 del D.L. 104/2023, prevede che "ai fini della fruizione del credito d'imposta" è possibile richiedere la certificazione. Non sembra del tutto chiaro, dunque, se la certificazione debba essere richiesta necessariamente prima del suo utilizzo o anche successivamente. Dal tenore letterale della disposizione sembrerebbe che la certificazione possa essere richiesta solo in via preventiva rispetto all'utilizzo del credito di imposta. Tale diverso ambito di applicazione potrebbe essere riconducibile al fatto che il credito d'imposta per la ricerca e lo sviluppo nel settore della microelettronica non è ancora utilizzabile dalle imprese, in quanto non è stato pubblicato il decreto che ne individuerà i criteri di assegnazione e le procedure applicative. D'altra parte, tuttavia, non può non osservarsi che tale impostazione creerebbe dei disallineamenti applicativi rispetto alla procedura prevista per il credito di imposta R&S e Innovazione. Al riguardo, vista la portata della disposizione, sarebbe auspicabile un chiarimento da parte delle autorità fiscali.

In assenza di espressi richiami normativi, invece, il sistema di certificazione non risulta applicabile alla super-deduzione c.d. "Patent box" di cui all'articolo 6 del D.L. 146/2021<sup>[176]</sup> e al credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo per farmaci e vaccini di cui all'articolo 31 del D.L. 73/2021.

Con riferimento al Patent Box, l'Agenzia delle Entrate con Circolare del 24 febbraio 2023, n. 5/E<sup>[177]</sup>, ha comunque evidenziato che gli organi di controllo, in sede di verifica, potranno tenere conto della certificazione ex art. 23 del DL 73/2022, ai fini delle proprie valutazioni. L'esclusione di tali agevolazioni dall'ambito di applicazione del sistema di certificazione appare poco comprensibile. Infatti, all'interno del percorso di riorganizzazione del sistema agevolativo italiano avviato con la legge di delega n. 160 del 2023 per l'a-

re dei semiconduttori. In particolare, il comma 5 prevede l'estensione dell'istituto della certificazione ex art. 23 DL 73/22 anche a tale credito di imposta.

<sup>[176]</sup> Cfr. art. 6, *Semplificazione della disciplina del cosiddetto "patent box" del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146 rubricato «Misure urgenti in materia economica e fiscale, a tutela del lavoro e per esigenze indifferibili».*

<sup>[177]</sup> Cfr. Circolare AdE del 24 febbraio 2023, n. 5/E, la quale, dopo aver chiarito che le «certificazioni di cui all'articolo 23 del decreto legge 21 giugno 2022, n. 73 (...) non possono considerarsi sostitutive delle informazioni da indicare nella documentazione idonea» conferma «che gli organi di controllo potranno tenerne conto ai fini della complessiva attività di controllo e del giudizio di idoneità».

dozione dell'atteso c.d. "Codice degli incentivi", si sarebbe auspicato che al sistema di certificazione si fosse conferita una valenza generale su tutti gli incentivi fiscali che fondano i propri requisiti oggettivi sui medesimi riferimenti normativi e/o tecnici. Al riguardo, si evidenzia che sia il credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo per farmaci e vaccini che la super-deduzione c.d. "Patent box" rimandano la qualificazione degli investimenti ammissibili proprio al decreto del Ministro dello sviluppo economico del 26 maggio 2020, emanato per delineare le attività ammissibili al credito per investimenti in ricerca e sviluppo, innovazione di cui all'articolo 1, commi da 199 a 206, della legge di bilancio per il 2020 (credito che, come anticipato, è invece coperto dalla certificazione).

Si fornisce di seguito una tabella di sintesi delle agevolazioni fiscali "coperte" dalla certificazione.

<b>AGEVOLAZIONI COPERTE DAL SISTEMA DI CERTIFICAZIONE</b>	<b>AGEVOLAZIONI NON COPERTE DAL SISTEMA DI CERTIFICAZIONE</b>
"Vecchio" credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo di cui all'art. 3 del D.L. 145/2013	Credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo per farmaci e vaccini di cui all'art. 31, commi da 1 a 5, del D.L. 73/2021
"Nuovo" credito d'imposta per investimenti in ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica (anche nelle declinazioni di innovazione digitale 4.0 e di transizione ecologica) e/o design e ideazione estetica di cui all'art. 1, commi da 199 a 206, della L. n. 160/2019	Super-deduzione c.d. "Patent box" di cui all'art. 6 del D.L. 146/2021
Credito d'imposta per la ricerca e lo sviluppo nel settore della microelettronica introdotto dell'art. 5, commi da 1 a 6, del D.L. 104/2023	

Anche per meglio introdurre i successivi paragrafi, si fornisce di seguito un elenco cronologico dei provvedimenti che hanno disciplinato il sistema di certificazione.

<b>PROVVEDIMENTI PUBBLICATI E IN VIGORE</b>	
Art. 23, commi 2 – 8, del D.L. 73/2022	Introduzione del sistema di certificazione
D.P.C.M. del 15 settembre 2023	Disposizioni in materia di certificazione attestante la qualificazione delle attività di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica e di design e ideazione
D.M. del Ministero delle Imprese e del made in Italy del 21 febbraio 2024	Disciplina per la certificazione del credito di imposta in materia di ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, design e ideazione estetica
D.M. del Ministero delle Imprese e del made in Italy del 5 giugno 2024	Credito d'imposta R&S. Modelli di certificazione
D.M. del Ministero delle Imprese e del made in Italy del 4 luglio 2024	Linee guida per la qualificazione delle attività di ricerca e sviluppo, innovazione, design e ideazione estetica
<b>ULTERIORI PROVVEDIMENTI</b>	
Decreto direttoriale del Ministero delle imprese e del made in Italy in merito i termini e gli adempimenti per lo scambio di comunicazioni e informazioni tra il Ministero delle imprese e del made in Italy e l'Amministrazione finanziaria ai fini delle attività di vigilanza e di controllo delle certificazioni e della corretta applicazione (Decreto ai sensi dell'art. 4, comma 5, del D.P.C.M. del 15 settembre 2023).	

A chiusura di tale paragrafo si rivela che il tema in esame è stato oggetto dell'evento «*La certificazione dei crediti di imposta ricerca e sviluppo nel primo anno di attuazione della riforma: risultati, rilevanza giuridica e prospettive*», organizzato lo scorso 19 dicembre 2024 dal Ministero delle Imprese e del Made in Italy<sup>[178]</sup>. In tale occasione è stato dato atto che il numero dei progetti inseriti a sistema ha raggiunto la quota di 6.577, di cui 2.640 (circa il 40%) già certificati, con un picco negli ultimi 30 giorni di circa 1.000 certificazioni inviate. Peraltro, è risultato aumentato anche il numero delle imprese con almeno un progetto nel sistema (1.817 imprese) e il numero dei certificatori, arrivato a 556. A livello regionale, le certificazioni si sono distribuite maggiormente in Lombardia (398 certificazioni), Lazio (328 certificazioni), Marche (324 certificazioni) e Toscana (321 certificazioni). Per quanto riguarda i principali settori oggetto di certificazione, sono stati segnalati quelli riconducibili alle attività di produzione software/consulenza informatica (codice Ateco 62) e fabbricazione di macchinari/apparecchiature (codice Ateco 28).

<sup>[178]</sup> Cfr. evento Mimit del 19 dicembre 2024 «*La certificazione dei crediti di imposta ricerca e sviluppo nel primo anno di attuazione della riforma: risultati, rilevanza giuridica e prospettive*». Per approfondimenti, si veda N. PICCHIO, CAMILLI: «*Manovra non risolutiva su ricerca e sviluppo*», in *Il Sole 24 Ore* del 20 dicembre 2024; «*R&S, sono già certificati il 40% dei progetti*» in *ItaliaOggi* del 20 dicembre 2024.

## 7.2 EFFETTI

L'aspetto più interessante e sicuramente innovativo del sistema di certificazione introdotto dall'articolo 23, commi 2-8, del D.L. 73/2022 riguarda i suoi effetti verso l'Amministrazione finanziaria.

Come previsto dal comma 4 della norma primaria, la certificazione esplica effetti vincolanti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria. Non solo, gli atti amministrativi, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, difformi da quanto attestato nelle certificazioni risultano nulli e, pertanto, non esplicano alcun effetto.

Per una maggiore comprensione in merito allo scudo garantito dalla certificazione, occorre tuttavia fare riferimento all'articolo 4, comma 2, del D.P.C.M. del 15 settembre 2023. Si precisa, infatti, che la certificazione esplica i suoi effetti in relazione alla sola qualificazione delle attività inerenti a progetti o sotto-progetti di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica e di *design/ideazione* estetica. Gli effetti della certificazione, pertanto, riparano i contribuenti in merito alla qualificazione dei progetti ammissibili alle agevolazioni, non avendo alcun effetto, invece, sulle questioni di carattere fiscale.

A titolo esemplificativo, la certificazione non avrà nessun effetto sulle contestazioni aventi ad oggetto:

- i calcoli relativi all'anno di agevolazione o (per la previgente normativa) alla media del triennio 2012-2014;
- la congruenza ed inerenza dei costi agevolati;
- la qualificazione del personale interno coinvolto (lavoratori dipendenti o autonomi, lavoratori altamente qualificati o non qualificati, ecc.);
- la qualificazione delle attività richieste a fornitori terzi (attività *extra-muros* o competenze tecniche, ecc.);
- il coinvolgimento di personale non tecnico (ad esempio, personale amministrativo o finanziario) o per un numero di ore non congruo;
- la carenza documentale (mancanza o inidoneità di fogli presenza, autodichiarazioni richieste dalla norma, contratti di ricerca, ecc.);
- l'erronea interpretazione della normativa in caso di attività di R&S svolte nei periodi di imposta 2017-2019 per committenti esteri (ad esempio, perché le attività non sono state svolte direttamente e in laboratori di ricerca italiani,

oppure nel caso in cui il committente sia residente in un Paese che non consenta un adeguato scambio di informazioni).

Ovviamente, lo scudo della certificazione perde di validità nel caso di una non corretta rappresentazione dei fatti o qualora la certificazione venga rilasciata per una attività diversa da quella concretamente realizzata.

Definito il perimetro degli effetti della certificazione, gli stessi vanno inseriti all'interno della procedura del sistema di certificazione. Come precisato dal successivo comma 3 dell'articolo 4 del D.P.C.M. del 15 settembre 2023, il semplice rilascio della certificazione non garantisce un'assoluta ammissibilità delle attività agevolate. Il Ministero delle imprese e del made in Italy può, infatti, avviare un'attività di vigilanza sulle certificazioni che in caso di mancato soddisfacimento dei requisiti previsti conduce all'inefficacia della certificazione stessa. Per maggiore chiarezza, si riporta di seguito l'iter di esame della certificazione attivabile dal Ministero:

- entro e non oltre 90 giorni dalla data di ricezione della certificazione può essere richiesto al soggetto certificatore, dandone notizia all'impresa, l'invio della documentazione tecnica nonché contrattuale e contabile rilevante ai fini della valutazione;
- il soggetto certificatore è tenuto a inviare la documentazione entro i 15 giorni successivi, prorogabili in situazioni straordinarie di ulteriori 15 giorni a seguito di richiesta motivata<sup>[179]</sup>;
- il Ministero delle imprese e del made in Italy completa l'attività di controllo nei 60 giorni successivi all'invio della documentazione integrativa, comunicando, tramite PEC, l'eventuale esito negativo sia all'impresa che al certificatore, fornendo altresì una sintesi della motivazione.

L'iter di verifica della certificazione può quindi avere una durata massima di 180 giorni, nei quali, in assenza di chiarimenti sul tema, non è chiaro quale sia l'effetto nei confronti delle autorità fiscali. In altri termini, cosa accadrebbe se un contribuente richiedesse una certificazione e l'Agenzia delle Entrate emettesse un atto di recupero credito prima dei 90 giorni a disposizione del Mimit per richiedere informazioni? L'atto sarebbe nullo

<sup>[179]</sup> L'inosservanza di tale adempimento può essere causa di cancellazione dall'Albo dei certificatori del soggetto certificatore.

o produrrebbe comunque i suoi effetti per mancato “perfezionamento” del processo di certificazione? E come dovrebbe comportarsi il contribuente, consapevole che l’iter della certificazione potrebbe chiudere positivamente (e, quindi, facendo “decadere” l’atto di recupero) ma anche negativamente? Ad oggi, una strategia difensiva potrebbe essere quella di impugnare l’atto o avviare un contraddittorio (ad esempio, instaurando un accertamento con adesione) con le autorità fiscali per “prendere tempo” in attesa della conclusione dell’iter di certificazione ed evitare la cristallizzazione della pretesa tributaria. Ad ogni modo, anche in tal caso sarebbe auspicabile un intervento normativo di coordinamento. Una soluzione di buon senso sarebbe quella di prevedere una sospensione dell’attività accertativa (o dei termini del ricorso) ogniqualvolta sia attivata una richiesta di certificazione, fin quando l’intero iter sia portato a compimento.

In merito a tale aspetto, si auspica che i prossimi interventi normativi e ministeriali che disciplineranno, tra l’altro, lo scambio di informazioni tra il Ministero e l’Amministrazione finanziaria nel corso delle attività di vigilanza delle certificazioni, dipaneranno i dubbi interpretativi in merito al decorrere dell’efficacia delle certificazioni, soprattutto per quei casi già sottoposti a verifica dell’Amministrazione finanziaria.

Ulteriori dubbi sull’iter di vigilanza della certificazione sorgono in merito al rapporto tra impresa committente e certificatore incaricato della certificazione.

Da una lettura attenta, si constata che la procedura di vigilanza riguarda il Ministero e il certificatore incaricato, lasciando così, in linea di principio, l’impresa interessata estranea dall’eseguire possibili azioni a sua tutela. Infatti, dopo il primo controllo del Ministero (i primi 90 giorni), è diligenza esclusiva del certificatore inviare la documentazione integrativa al Ministero. Volendo estremizzare le casistiche che potrebbero verificarsi, perciò, la procedura di certificazione potrebbe arrestarsi e vanificarsi in caso di mancata risposta del certificatore<sup>[180]</sup>.

Dall’esempio sopra illustrato, si rileva dunque che sarebbe opportuno inserire un accorgimento nella procedura di verifica che garantisca un ruolo anche all’impresa interessata per tutelarsi in caso di inazione del certificatore.

<sup>[180]</sup> Va, tuttavia, considerato che in caso di mancato invio della documentazione integrativa, il certificatore può rischiare la cancellazione dell’Albo.

Infine, si ritiene che gli effetti della certificazione abbiano un carattere innovativo nella gestione degli incentivi fiscali, in quanto per una materia così complessa si è deciso di delegare ad una figura terza, e con una procedura volontaria per le imprese, l'attestazione di elementi strettamente tecnici avulsi dalle competenze dell'Amministrazione finanziaria. Si ricorda, a tal proposito, che l'Agenzia delle entrate con propria Circolare n. 31 del 2020<sup>[181]</sup> aveva fatto chiarezza in merito alla gestione di eventuali istanze di interpello che avessero avuto ad oggetto quesiti extra-fiscali, specificando che non avrebbe trattato tali aspetti e che per una loro trattazione le imprese avrebbero dovuto richiedere un parere tecnico al competente Ministero.

Il nuovo corso avviato dal Legislatore (ispirato dell'esperienza francese), quindi, contempera le esigenze dell'Amministrazione finanziaria, ministeriali e delle imprese in un'ottica finalizzata alla gestione efficiente, efficace ed economica delle agevolazioni.

### 7.3 ALBO DEI CERTIFICATORI

Con l'articolo 2 del D.P.C.M. del 15 settembre 2023 è stato formalmente istituito l'albo dei certificatori, tenuto presso la Direzione generale per la politica industriale, l'innovazione e le PMI del Ministero delle imprese e del Made in Italy.

Per espresso indirizzo della normativa primaria, al di là delle competenze tecniche, i certificatori si devono distinguere per garantire professionalità, onorabilità e imparzialità nello svolgimento del loro ufficio.

Possono presentare domanda di iscrizione presso l'albo i seguenti soggetti: le persone fisiche in possesso di titolo di laurea idoneo rispetto all'oggetto della certificazione; le imprese svolgenti professionalmente servizi di consulenza aventi ad oggetto progetti di ricerca, sviluppo e innovazione; e altri soggetti esplicitamente elencati quali i centri di trasferimento tecnologico in ambito Industria 4.0<sup>[182]</sup>, i centri di competenza ad alta specializzazione<sup>[183]</sup>, i poli europei dell'innovazione digitale (EDIH e *Seal of*

<sup>[181]</sup> Cfr. Cir. AdE del 23 dicembre 2020, n. 31, rubricata «Gestione degli interpelli che involgono anche questioni tecniche di competenza di altre Amministrazioni e determinazione dei termini per l'effettuazione dei controlli sui crediti agevolativi (o su taluni crediti o sul credito ricerca e sviluppo)».

<sup>[182]</sup> Individuati ai sensi del decreto direttoriale del Ministero dello sviluppo economico 22 dicembre 2017, e successive modificazioni ed integrazioni.

<sup>[183]</sup> Individuati ai sensi del decreto direttoriale del Ministero dello sviluppo economico 29 gennaio 2018.

excellence)<sup>[184]</sup>, le università statali, le università non statali legalmente riconosciute e gli enti pubblici di ricerca.

Si fornisce di seguito uno schema dei requisiti che soggetti eleggibili al ruolo di certificatore devono dichiarare al momento della presentazione della domanda.

# REQUISITO	PERSONE FISICHE	IMPRESE	ALTRI SOGGETTI
1)	di non aver subito condanne con sentenza definitiva o decreto penale di condanna divenuto irrevocabile o sentenza di applicazione della pena su richiesta ai sensi dell'art. 444 del codice di procedura penale, per i reati indicati nell'art. 94, comma 1, del decreto legislativo 31 marzo 2023, n. 36, per i reati di cui al libro II, titolo VII, capo III ed all'art. 640, comma 1, del codice penale, nonché che non sussistano le condizioni di cui al comma 2 del predetto art. 94 <sup>[185]</sup>		
2)	di aver svolto, nei 3 anni precedenti la data di presentazione della domanda d'iscrizione, comprovate e idonee attività relative alla presentazione, valutazione o rendicontazione di almeno 15 progetti, da indicare puntualmente nella domanda di iscrizione stessa con i relativi riferimenti che ne consentano l'individuazione, collegati all'erogazione di contributi e altre sovvenzioni relative alle attività di ricerca, sviluppo e innovazione		
3)	i medesimi soggetti devono altresì dichiarare, la pendenza, al momento della presentazione della domanda, di procedimenti per i reati richiamati al requisito n.1, ovvero di atti impositivi anche non resisi definitivi dell'Amministrazione finanziaria, ricevuti nel triennio precedente, per maggiori imposte complessivamente superiori a euro 50.000,00		
4)	n/a	abbiano sede legale o unità locale attiva sul territorio nazionale e siano iscritte al registro delle imprese	
5)	n/a	non siano sottoposte a procedura concorsuale e non si trovino in stato di liquidazione volontaria, liquidazione giudiziale, di amministrazione controllata, di concordato preventivo o in qualsiasi altra situazione equivalente secondo la normativa vigente, fatta salva l'applicazione dell'art. 94, comma 5, lettera d) ultimo periodo, del decreto legislativo 31 marzo 2023, n. 36 <sup>[186]</sup>	
6)	n/a	non sono destinatarie di sanzioni interdittive ai sensi dell'art. 9 del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231 <sup>[187]</sup>	n/a

<sup>[184]</sup> Selezionati a valle delle call ristrette della Commissione europea e definiti all'art. 2, punto 5), del regolamento (UE) 694/2021 del Parlamento europeo e del Consiglio del 29 aprile 2021 che istituisce il Programma Europa digitale per il periodo 2021-2027 e abroga la decisione (UE) 2240/2015.

<sup>[185]</sup> Trattasi in generale di reati consumati (o tentati) da parte di operatori commerciali che, in genere, comportano l'esclusione dalla partecipazione a procedure di appalto. Si riporta, a titolo esemplificativo, una lista di essi: delitti di associazione per delinquere, di concussione, di corruzione, di induzione indebita, di peculato, di millantato credito, di turbativa degli incanti; dei reati di false comunicazioni sociali; dei delitti di riciclaggio e dell'impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita; dei delitti da cui derivi, quale pena accessoria, l'incapacità di contrattare con la pubblica amministrazione; dei reati rientranti nella sfera della falsità in atti, della truffa; per cause di esclusione dalla partecipazione a contratti pubblici per motivazioni antimafia.

<sup>[186]</sup> Ossia, sono stati adottati provvedimenti autorizzati dal tribunale di partecipazione a gare pubbliche.

<sup>[187]</sup> Trattasi delle sanzioni per illeciti amministrativi previste in materia D.Lgs. 231/2001, ossia sanzioni pecuniarie,

Per le imprese e gli “altri soggetti” (di seguito anche “soggetti collettivi”) i requisiti n. 1 e n. 3 si devono congiuntamente riscontrare con riferimento ai soggetti di cui all’art. 94, comma 3 del decreto legislativo 31 marzo 2023, n. 36<sup>[188]</sup> e al responsabile tecnico (v. *infra* per una sua definizione). Per questi stessi soggetti che intendono registrarsi come certificatori, il requisito n. 2 va riscontrato nella figura del responsabile tecnico. La Direzione generale che si occupa della tenuta dell’albo, nell’esercizio dei propri poteri di vigilanza e controllo, esegue idonei controlli sui soggetti iscritti al fine di verificare la sussistenza e permanenza dei requisiti. In particolare, con riferimento al requisito n. 3, per tutti i soggetti ammissibili all’albo dei certificatori il Ministero può negare l’iscrizione o ammetterla con prescrizioni. Qualora le fattispecie insorgano successivamente, il Ministero procede, ove ricorrano i suddetti presupposti, al riesame della iscrizione all’albo nonché eventualmente delle stesse certificazioni già rilasciate.

In caso di variazioni relative alle dichiarazioni rese nella domanda di iscrizione, i soggetti iscritti all’albo dovranno comunicarle alla Direzione generale competente, contestualmente al verificarsi della variazione medesima e comunque non oltre i successivi 15 giorni. La perdita dei requisiti comporta la cancellazione dall’Albo dei certificatori. Inoltre, i soggetti certificatori possono essere cancellati dall’Albo al ricorrere delle seguenti inosservanze:

- mancato invio al Ministero, tramite procedura informatica (v. *infra*), di copia della certificazione entro 15 giorni dalla data di rilascio all’impresa (ossia, mancato avvio della procedura informatica di certificazione);
- mancato invio, tramite la medesima procedura informatica, dell’eventuale documentazione integrativa richiesta dal Ministero entro i termini richiesti (di regola 15 giorni).

sanzioni interdittive, la confisca, e di pubblicazione della sentenza.

<sup>[188]</sup> Tali soggetti sono:

- a. l’operatore economico ai sensi e nei termini di cui al decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231;
- b. il titolare o il direttore tecnico, se si tratta di impresa individuale;
- c. un socio amministratore o del direttore tecnico, se si tratta di società in nome collettivo;
- d. i soci accomandatari o il direttore tecnico, se si tratta di società in accomandita semplice;
- e. i membri del consiglio di amministrazione cui sia stata conferita la legale rappresentanza, ivi compresi gli institori e i procuratori generali;
- f. i componenti degli organi con poteri di direzione o di vigilanza o dei soggetti muniti di poteri di rappresentanza, di direzione o di controllo;
- g. il direttore tecnico o il socio unico;
- h. l’amministratore di fatto nelle ipotesi di cui alle lettere precedenti.

Per maggiore chiarezza, l'inosservanza da parte del soggetto certificatore dei due punti precedenti comporta rispettivamente: il mancato avvio formale della procedura di certificazione con il Ministero e la perdita di efficacia della richiesta di certificazione precedentemente sottomessa.

La procedura e il contenuto della domanda di registrazione presso l'albo, nonché le regole per il mantenimento dell'iscrizione, sono disciplinati dagli articoli 3, 4, 5 e 6 del D.M. del 21 febbraio 2024, cui si rimanda per maggiori approfondimenti. Per il primo anno, le domande di iscrizione potevano essere presentate a partire dal 21 febbraio 2024 (data di pubblicazione presso il sito istituzionale del Ministero dello stesso decreto ministeriale) e fino al 21 agosto 2024. Per gli anni successivi, le domande andranno presentate dal 1 gennaio fino al 31 marzo, nonché dal 1 luglio fino al 30 settembre di ciascun anno<sup>[189]</sup>.

Inoltre, un certificatore (persona fisica o responsabile tecnico negli altri casi) può operare solo mediante un'unica registrazione all'albo. In caso di plurime registrazioni, infatti, il Ministero considererà l'ultima domanda acquisita in ordine cronologico entro i termini di apertura e gli utilizzi "di fatto" di più registrazioni saranno oggetto di indagine del Ministero.

L'elenco dei soggetti iscritti all'albo è consultabile dal 15 maggio 2024. Nel medesimo elenco le imprese interessate troveranno le seguenti informazioni: nome, cognome, titolo di laurea, dati di contatto professionale e settore di competenza (per quanto riguarda le persone fisiche); denominazione, dati di contatto professionale e settore di competenza (per quanto riguarda le imprese e gli enti). I dati di contatto professionale ricomprendono: indirizzo, recapito telefonico, e-mail e PEC. Peraltro, per ogni iscritto è visibile pubblicamente il numero di iscrizione all'Albo con la relativa data di iscrizione.

<sup>[189]</sup> Si ricorda che le imprese dovranno verificare il mantenimento della qualifica di certificatore dei soggetti incaricati su base annuale. L'articolo 6 del D.M. del 21/02/2024 prevede infatti che «A far data dal 1 gennaio 2025, gli iscritti [i certificatori], tra il 1 gennaio ed il 31 ottobre di ciascun anno, sono tenuti a comunicare al Ministero, a pena di decadenza dal 1 gennaio dell'anno successivo, tramite le modalità indicate dalla procedura informatica, la conferma della volontà di rimanere iscritti all'Albo e la sussistenza dei requisiti».

### LA FIGURA DEL “RESPONSABILE TECNICO”

In caso di assegnazione di un incarico di certificazione ad un'impresa o ad “altri soggetti” (ossia, ad un soggetto diverso da un certificatore che opera autonomamente come persona fisica), assume rilevanza la figura del “responsabile tecnico”.

Nel D.M. del 21 febbraio 2024 il “responsabile tecnico” è definito come «*il soggetto o i soggetti responsabili della certificazione competenti ed esperti per lo specifico settore o progetto di ricerca, inseriti stabilmente nell'impresa, università o ente di ricerca di cui all'art. 2, commi 4 e 5 del D.P.C.M.*».

Conformemente all'articolo 8 del D.M. del 21 febbraio 2024, l'impresa interessata, infatti, nel conferire l'incarico a uno dei predetti soggetti collettivi dovrà prestare attenzione che la certificazione sia sottoscritta da parte di un responsabile tecnico o di responsabili tecnici in possesso di un titolo di laurea conferente all'oggetto dei progetti o sotto-progetti da certificare, a prescindere dall'ambito settoriale di attività del soggetto collettivo. Per i soggetti collettivi accreditati come certificatori, la certificazione deve essere altresì controfirmata dal rappresentante legale dell'impresa, soggetto o ente o da un suo delegato ai sensi del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445.

Peraltro, come precisato dall'articolo 6 del D.M. del 21 febbraio 2024, il “responsabile tecnico” dovrà «*dimostrare la continuità nello svolgimento dell'attività, integrando, in ciascun anno successivo a quello di iscrizione, il requisito del completamento, nel triennio precedente, di idonee attività consistenti nella presentazione, valutazione, compresa la certificazione, o rendicontazione, di almeno quindici progetti collegati all'erogazione di contributi o altre sovvenzioni afferenti ad attività di ricerca e sviluppo, innovazione e design*». Il responsabile tecnico dovrà quindi garantire il possesso di un titolo di laurea e di un'esperienza lavorativa attinente ai progetti oggetto di certificazione per certificare validamente le attività dell'impresa.

Da come è strutturato il sistema di certificazione, ne deriva che alla figura del “responsabile tecnico” sono richiesti i medesimi requisiti previsti per i certificatori che operano autonomamente. Pertanto, nell'esecuzione delle attività di certificazione queste due figure svolgono un ruolo pienamente sovrapponibile tra loro.

Si ricorda, tuttavia, che in caso di conferimento di un incarico ad un'impresa o ad “altri soggetti” collettivi, non è sufficiente assicurarsi di non incorrere in un caso di conflitto di interessi con il “responsabile tecnico”, ma sarà altresì necessario verificare l'assenza di conflitti di interesse con l'impresa (o “altro soggetto” collettivo) incaricata.

Elemento che potrebbe trovare qualche profilo di incertezza è l'idoneità del certificatore di certificare determinati progetti sulla base del proprio ambito di competenza. In particolare, sull'albo dei certificatori risulta che ciascun iscritto abbia un doppio elenco (i) settori e ambiti di competenza dichiarati e (ii) settori e ambiti di competenza risultanti dai progetti dichiarati. Al riguardo non risulta chiaro se il certificatore possa certificare qualsiasi progetto rientrante nei settori e ambiti di competenza dichiarati o se tale competenza debba essere in linea anche con i progetti dichiarati. In proposito, si ritiene utile un pronto chiarimento ministeriale in modo da poter rendere chiaro per il contribuente l'ambito di competenza del certificatore da attivare sulla base dei propri progetti su cui si richiede la certificazione. Per come è strutturato il sistema di certificazione, sembrerebbe che il certificatore possa validamente certificare, in linea di principio, qualsiasi ambito anche se scollegato dalle proprie competenze (dichiarate

o risultanti da progetti già seguiti in passato con attività professionali). Tuttavia, si è dell'avviso che questi casi saranno maggiormente attenzionati nell'ambito delle verifiche di rito del ministero. Al riguardo, sarebbe pertanto opportuno un chiarimento ministeriale. Nel mentre, a tutela di tutti i contribuenti, per una buona operatività del sistema di certificazione, si auspica che tali casi siano limitati facendo affidamento ad un esercizio dell'attività di certificazione in conformità con la migliore deontologia professionale.

#### 7.4 PROCEDURA

I riferimenti per avviare la procedura di certificazione sono disciplinati dall'articolo 3 del D.P.C.M. del 15 settembre 2023 e dall'articolo 7 del D.M. del 21 febbraio 2024. L'impresa interessata, tramite la procedura informatica, deve chiedere al Ministero l'accesso alla procedura di certificazione, indicando il soggetto incaricato, selezionato tra quelli iscritti all'Albo, e comunicando la dichiarazione di accettazione del certificatore. A tal fine, l'impresa:

- a. accede alla procedura informatica tramite autenticazione con SPID o CIE o altra modalità indicata dalla medesima procedura;
- b. inserisce le informazioni e i dati richiesti per la compilazione della domanda;
- c. compila la scheda progetto, secondo uno schema predefinito disponibile sulla piattaforma informatica;
- d. seleziona il certificatore tra quelli iscritti all'Albo;
- e. scarica il modulo di domanda in formato ".pdf" immutabile, generato dal sistema, per la successiva apposizione della firma digitale;
- f. carica il modello predisposto e controfirmato digitalmente per accettazione dal certificatore;
- g. predispose il versamento dei diritti di segreteria per l'importo di euro 252 per ogni certificazione richiesta secondo le modalità indicate dalla procedura informatica.

A conferma del buon esito delle operazioni di caricamento e trasmissione del modulo di domanda, la procedura informatica rilascia un'attestazione di avvenuta protocollazione. Tramite la procedura informatica, l'impresa ha la possibilità di sostituire il certificato-

re. Il certificatore, precedentemente selezionato, riceverà notifica di revoca dell'incarico. La sostituzione del soggetto indicato per la certificazione non comporta l'obbligo di versare nuovamente i diritti di segreteria.

Come indicato nei precedenti paragrafi, l'oggetto della certificazione riguarda esclusivamente la qualificazione delle attività inerenti ai progetti o sotto-progetti delle agevolazioni coperte da tale sistema di certificazione. Perciò, l'impresa beneficiaria non è costretta a certificare tutti i progetti potenzialmente ammissibili perseguiti in un determinato periodo d'imposta, ma può scegliere di assoggettare a certificazione solo alcuni. La certificazione, infine, va sottoscritta dal certificatore, ai sensi del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445. Per le imprese e gli "altri soggetti" certificatori, la certificazione è sottoscritta da uno o più responsabili tecnici competenti ed esperti per lo specifico settore o progetto di ricerca in possesso dei requisiti richiesti. Peraltro, la certificazione deve essere in ogni caso controfirmata dal rappresentante legale dell'impresa, soggetto o ente o da un suo delegato sempre ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445. Il certificatore, entro 15 giorni dal rilascio all'impresa, tramite procedura informatica trasmette la certificazione al Ministero, informando contestualmente l'impresa<sup>[190]</sup>. Prima di avviare la procedura di certificazione, è suggeribile per le imprese interessate avviare una fase di riscontro di ammissibilità dei progetti o sotto-progetti con alcuni soggetti già iscritti all'albo o consulenti specialisti in tali tematiche.

L'esperienza operativa su tali tematiche ha messo in evidenza che, soprattutto nel caso di pratiche di crediti d'imposta già concluse da parte delle imprese, la documentazione di supporto è lacunosa sotto un profilo descrittivo o carente dei giustificativi documentali. Fattispecie più ricorrente per i progetti con durata pluriennale o infrannuale. Il riscontro di tali circostanze in fase di certificazione già avviata potrebbe infatti dilungarne le tempistiche e mettere il certificatore in una condizione di non assicurare la sua piena efficienza nello svolgimento del suo incarico. Il ricorso ad una fase di "due

<sup>[190]</sup> L'inosservanza di tale adempimento può essere causa di cancellazione dall'Albo dei certificatori del soggetto certificatore.

*diligence*” preventiva può consentire quindi all’impresa di intercettare eventuali punti di miglioramento e gestire in modo più lineare e sistematico il proprio processo di certificazione.

### 7.5 CONTENUTO DELLA CERTIFICAZIONE

Ai sensi dell’articolo 3, comma 5, del D.P.C.M. del 15 settembre 2023, il Ministero è il soggetto tenuto ad elaborare le “Linee guida” per guidare i certificatori nella qualificazione delle attività ammissibili e per l’adozione di schemi di certificazione.

Con il D.M. del 5 giugno 2024, il Ministero ha inizialmente pubblicato gli schemi di certificazione sui quali i certificatori dovranno compilare le proprie certificazioni. Essi si distinguono per essere resi nella forma di dichiarazione sostitutiva di atto notorio ai sensi del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, firmati dal certificatore incaricato e controfirmati dal rappresentante legale della società o dell’ente richiedente.

A livello contenutistico, i modelli di certificazione sono organizzati per guidare il certificatore a fornire espliciti chiarimenti in merito all’ammissibilità dei progetti su diversi aspetti. Peraltro, nelle versioni attualmente pubblicate, tali modelli sembrano strutturati per garantire la certificazione dei crediti d’imposta disciplinati dall’art. 3 del D.L. 145/2013 e dall’art. 1, commi da 199 a 206, della L. n. 160/2019 (ossia, i crediti per cui è stata istituita la certificazione), non coprendo così il credito d’imposta per la ricerca e lo sviluppo nel settore della microelettronica introdotto dall’art. 5, commi da 1 a 6, del D.L. 104/2023. In assenza di aggiornamenti dei modelli, si ritiene che le imprese possano applicare in quanto compatibili gli stessi per quest’ultimo credito d’imposta. In particolare, tali modelli incardinano il lavoro dei certificatori nel fornire risposta ai seguenti punti<sup>[191]</sup>:

1. le “*informazioni concernenti le capacità organizzative e le competenze tecniche dell’impresa richiedente la certificazione o dei soggetti esterni a cui la ricerca è*”

<sup>[191]</sup> Vedasi allegato 1 del D.M. del 5 giugno 2024, che riprende nei modelli di certificazione i contenuti da indicare nella certificazione ai sensi dell’art. 3, comma 4, del D.P.C.M. del 15 settembre 2023.

*stata commissionata, al fine di attestarne l'adeguatezza rispetto all'attività effettuata o programmata".*

Per lo sviluppo di questo punto, il certificatore dovrà recuperare una serie di informazioni dell'impresa richiedente che vanno da dati pubblici disponibili presso il Registro delle imprese, come i codici Ateco (principali e secondari) di riferimento e dati di bilancio, a dati gestionali dell'impresa come lo storico delle spese, del personale adibito, delle certificazioni nelle attività ammissibili e titoli di proprietà intellettuale nel corso del periodo d'imposta di avvio del progetto e nei due precedenti.

Se tale esercizio può apparire di semplice risoluzione per i periodi d'imposta più recenti o per i quali le imprese avevano già avviato un processo di tracciatura delle spese per le attività ammissibili, non si esclude che le imprese (ma soprattutto i certificatori) possano trovare delle difficoltà nel reperire tali informazioni con riferimento ai periodi d'imposta più remoti.

2. *La descrizione del progetto o del sotto-progetto realizzato o in corso di realizzazione e delle diverse fasi inerenti allo stesso ovvero, nel caso di investimento non ancora effettuato, descrizione del progetto o sotto-progetto da iniziare"*

Il certificatore dovrà giustificare l'ammissibilità del singolo progetto secondo dei criteri oggettivi e misurabili. A titolo esemplificativo e non esaustivo, dovrà essere indicato lo stato dell'arte del settore del progetto, gli indicatori di performance scelti per valutare i risultati, le criticità e tentativi realizzati durante l'esecuzione delle attività e i risultati conseguiti o attesi.

3. *"Ulteriori informazioni e gli altri elementi descrittivi ritenuti utili per la completa rappresentazione della fattispecie agevolativa, in funzione delle attività di vigilanza da parte del Ministero delle imprese e del made in Italy e per l'effettuazione dei controlli dell'Agenzia delle Entrate sulla corretta applicazione del credito d'imposta ai sensi del comma 207 dell'art. 1 della L. n. 160/2019<sup>[192]</sup>".*

Per questa richiesta dovrà essere data indicazione per il progetto oggetto di certificazione della finestra temporale in cui è o sarà svolto, nonché della ripartizione delle spese ammissibili per ogni periodo d'imposta.

<sup>[192]</sup> Comma che disciplina le attività di controllo, verifica e recupero delle indebite compensazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Al riguardo non è chiaro se, nel caso di progetti di durata pluriennale o infrannuale debba essere redatta un'unica relazione o più relazioni. Ad ogni modo, visto il meccanismo della certificazione (che sembra più orientato al progetto che al periodo di imposta agevolabile), si ritiene che in tali casi sia più corretto redigere un'unica certificazione. Sul punto, tuttavia, sarebbe auspicabile un chiarimento ministeriale.

Con riferimento a tale aspetto, il certificatore dovrà porre particolare attenzione nel caso in cui:

- i progetti si siano sviluppati a cavallo del periodo di passaggio tra le due normative di riferimento, quindi tra il periodo d'imposta 2019 e 2020. Non è escluso che per tale casistica, il certificatore debba argomentare secondo linee guida differenti l'ammissibilità dei progetti; o
- i progetti non siano ancora conclusi. Per tali fattispecie, infatti, il certificatore sarà in grado di rilasciare una certificazione solo sulla base di indicazioni prospettive dell'impresa. In questi casi, il lavoro del certificatore sarà più insidioso in quanto avrà meno elementi a sua disposizione per riscontrare l'ammissibilità del progetto e presumibilmente la valenza della certificazione potrebbe essere stemperata in caso di futuri controlli.

4. Le *“motivazioni tecniche sulla base delle quali viene attestata la sussistenza dei requisiti per l'ammissibilità al credito d'imposta o il riconoscimento della maggiorazione di aliquota”*.

La descrizione delle motivazioni tecniche affinché un progetto sia qualificabile tra le attività ammissibili rappresenta l'argomentazione più rilevante della certificazione. Infatti, per tale richiesta il modello di certificazione impone al certificatore di sistematizzare le attività nella classificazione comunemente adottata dalla prassi internazionale per definire i progetti ammissibili, secondo descrizioni precompilate. Ad esempio, per i progetti qualificabili di ricerca e sviluppo, il certificatore dovrà fornire chiare argomentazioni affinché gli stessi soddisfino i cinque criteri del *Manuale di Frascati* del 2015. Richiesta prevista sia per le attività di ricerca e sviluppo perseguite fino al 2019, sia per quelle dal 2020 in poi.

La certificazione dovrà, altresì, contenere una dichiarazione del soggetto certificatore

nonché, nel caso delle società e degli enti certificatori, anche dei tecnici ed esperti valutatori che sottoscrivono la certificazione, di non versare in situazioni di conflitto di interesse, derivanti anche da rapporti di coniugio o parentela entro il quarto grado, e, comunque, di non avere rapporti diretti o indiretti di partecipazione o cointeressenza nell'impresa certificata o comunque altri interessi economici ricollegabili agli investimenti nelle attività oggetto di certificazione o al soggetto che sottoscrive la relazione tecnica asseverata di cui all'art. 1, comma 206, della legge 27 dicembre 2019, n. 160<sup>[193]</sup>. In alcuni casi, la verifica di non versare in conflitto di interesse con l'impresa beneficiaria dei crediti d'imposta potrebbe rappresentare un compito complesso, in quanto la disciplina di riferimento non ha esplicitamente indicato sulla base di quale riferimento normativo vada constatata tale situazione e per quale periodo temporale. Si immagini, per esempio, un certificatore che stia assistendo l'impresa beneficiaria nella richiesta di domanda di registrazione di un brevetto e gli venga richiesto di certificare le attività dei progetti svolti nel periodo d'imposta 2015 se possa incorrere in una causa di incompatibilità. In merito a tale tecnicismo, sarebbe auspicabile che in futuro saranno forniti maggiori chiarimenti.

Nella compilazione dello schema di certificazione, il certificatore deve rifarsi alle Linee guida rese pubbliche con il D.M. del Ministero delle Imprese e del Made in Italy del 4 luglio 2024<sup>[194]</sup>. La finalità delle Linee guida è di fornire indicazioni di carattere generale e trasversale in merito ai criteri che devono essere seguiti dai Certificatori per la qualificazione degli investimenti effettuati o da effettuare ai fini della loro classificazione nell'ambito delle attività di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica (anche

<sup>[193]</sup> Trattasi della relazione tecnica asseverata che, ai fini dei successivi controlli, le imprese beneficiarie del credito d'imposta sono tenute a redigere e conservare. Tale relazione deve illustrare le finalità, i contenuti e i risultati delle attività ammissibili svolte in ciascun periodo d'imposta in relazione ai progetti o ai sottoprogetti in corso di realizzazione. Inoltre, la stessa deve essere predisposta a cura del responsabile aziendale delle attività ammissibili o del responsabile del singolo progetto o sottoprogetto e deve essere controfirmata dal rappresentante legale dell'impresa ai sensi del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445. Per le attività ammissibili commissionate a soggetti terzi, la relazione deve essere redatta e rilasciata all'impresa dal soggetto commissionario che esegue le attività.

Per analogia, si ritiene che tale assenza di conflitti di interesse debba essere riscontrata anche con i soggetti redattori e sottoscrittori delle relazioni tecniche (interne e/o "extra-muros") rilasciate per le annualità 2018 e 2019 ai fini del credito d'imposta R&S regolato dalla precedente disciplina di cui all'art. 3 del D.L. n. 145/2013.

<sup>[194]</sup> Come precisato dalle FAQ pubblicate nella pagina web istituzionale del Ministero (<https://certificatoricreditors.mimit.gov.it/FAQ>), il certificatore nella compilazione della certificazione è tenuto a valutare la coerenza della stessa con le Linee Guida.

di innovazione digitale 4.0 e di transizione ecologica) e di design e innovazione estetica ammissibili al beneficio del credito d'imposta disciplinato dall'articolo 1, commi 198 e seguenti, della Legge n. 160/2019. La stessa certificazione può essere richiesta anche per l'attestazione della qualificazione delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili al beneficio del credito d'imposta disciplinato dall'articolo 3 del D.L. n. 145/2013.

Tra gli aspetti di maggiore rilevanza per la generalità delle imprese beneficiare degli incentivi menzionati, le Linee guida hanno specificato che:

- i progetti di R&S devono soddisfare i 5 requisiti del *Manuale di Frascati*. In particolare, per il soddisfacimento del requisito della “novità”, i Certificatori dovranno valutare il potenziale di novità del progetto in relazione ad una chiara analisi dello stato dell'arte di partenza dello stesso;
- le attività di R&S possono essere svolte in qualunque settore scientifico o tecnologico. Pertanto, ai fini dell'ammissibilità dei progetti, occorre contestualizzare le attività nel settore industriale di riferimento;
- lo sviluppo sperimentale è solo una delle fasi della più ampia attività di sviluppo prodotto. Pertanto, ai fini della R&S sono ammissibili solo le attività di sviluppo sperimentale che si sostanziano nelle fasi di progettazione, studio e verifica di nuove applicazioni prototipali;
- anche per le attività di R&S ammesse al credito d'imposta di cui all'articolo 3 del D.L. n. 145/2013, i principi generali e i criteri previsti dal *Manuale di Frascati* devono orientare l'attività del Certificatore;
- i progetti di innovazione devono soddisfare i 4 requisiti del *Manuale di Oslo*;
- non rientrano tra le attività di innovazione tecnologica le attività volte ad aggiornare le caratteristiche estetiche dei prodotti, le tecniche di gestione aziendale, le strategie e gli strumenti di marketing, le modalità di finanziamento di nuovi prodotti o le strategie di impresa;
- per il settore della moda, rientrano tra le attività rilevanti per i progetti di Design e Ideazione estetica solo le fasi di “progettazione” e “materializzazione”. Sono escluse le fasi di “ideazione” e “preserie, marketing e distribuzione”.

Le Linee Guida potranno essere oggetto di aggiornamento per tener conto dell'evolu-

zione della prassi interpretativa e delle eventuali modifiche normative sopravvenute. Si ribadisce che la certificazione può essere richiesta a condizione che le violazioni relative all'utilizzo dei suddetti crediti d'imposta non siano state già constatate con processo verbale o contestate con atto impositivo.

### **7.6 VIGILANZA SULLE ATTIVITÀ DI CERTIFICAZIONE**

Come definito dall'articolo 4, comma 5, del D.P.C.M. del 15 settembre 2023, le attività di vigilanza e di controllo delle certificazioni e della corretta applicazione delle disposizioni agevolative saranno disciplinate da un decreto direttoriale che stabilirà le modalità, i termini e gli adempimenti per lo scambio di comunicazioni e informazioni tra il Ministero delle imprese e del Made in Italy e l'Amministrazione finanziaria.

In attesa del richiamato decreto e nel corso di questa breve vigenza del sistema di certificazione – operativa solo dal 15 maggio 2024 – si segnala che sembrano essere in atto delle verifiche ministeriali in merito alla sussistenza delle competenze dichiarate dai certificatori, rispetto alle effettive esperienze dichiarate dagli stessi nei settori di attività.



**PARTE QUARTA**

---

# **APPROFONDIMENTI**

## 8 APPROFONDIMENTO 1 ATTIVITÀ DI RICERCA, DESIGN E IDEAZIONE ESTETICA

A cura di VITO MARRAFFA<sup>[195]</sup> e GRAZIELLA CARÀ<sup>[196]</sup>

Argomento di estrema attualità e che si trova al centro dell'attenzione di un vivace dibattito tra imprese ed istituzioni (*in primis*, Mef, Mimit e Agenzia delle Entrate) è il possibile contenzioso che potrebbe instaurarsi (in tali casi, già instaurato) tra le autorità fiscali e le imprese operanti nel tessile e moda e, soprattutto, quali potrebbero essere degli strumenti idonei in un'ottica deflattiva del contenzioso.

Infatti, se con l'attuale normativa (Legge 160/2019) vi è una chiara distinzione tra R&S, Innovazione tecnologia e design/ideazione ed estetica, nella previgente normativa (DL 145/2013) non vi è mai stata una piena chiarezza di quali fossero le attività rientranti nel perimetro agevolabile, anche in forza di continua prassi ministeriale non sempre allineata e in taluni casi anche in contraddizione con precedente prassi sulla quale i contribuenti, in buona fede, avevano fatto pieno affidamento.

Caso emblematico, al riguardo, è rappresentato proprio dall'applicazione del credito di imposta R&S (DL 145/2013) nei periodi di imposta 2015-2019 dalle imprese operanti nel settore tessile e moda. Per meglio comprendere lo scenario che ha portato all'attuale *querelle* tra imprese ed istituzioni si ritiene opportuno ripercorre la prassi elaborata nel tempo e di come la stessa abbia portato il settore della moda in un contesto di completa incertezza che non sembra essere stato risolto a pieno né dall'istituto del riversamento sul credito R&S ex art. 5 del D.L. n. 146/2021 (**si veda capitolo 6**) né dalla certificazione ex art. 23 del D.L. 73/2022 (**si veda capitolo 7**).

In particolare, in un primo momento appariva chiaro, sia per l'Agenzia delle Entrate che per il Mef, che le attività di Design e ideazione estetica, fino alla realizzazione dei prototipi, potevano essere considerate attività di R&S eleggibili.

Infatti, l'Agenzia delle Entrate, con la più volte citata Circolare ministeriale 5/2016 (par. 2.1) aveva inizialmente precisato che «... per la concreta individuazione ( ) delle at-

<sup>[195]</sup> Dottore Commercialista e Revisore Legale, partner dello Studio Tributario e Societario Deloitte.

<sup>[196]</sup> Dottore Commercialista, senior presso lo Studio Tributario e Societario Deloitte.

*tività da considerare ammissibili nell'ambito dello specifico settore del tessile e della moda sono valide, in linea generale, le indicazioni fornite dal Mi.S.E. con l'allegata Circolare n. 46586 del 16 aprile 2009».*

In particolare, tale Circolare Mise<sup>[197]</sup> (allegata alla Circolare 5/2016, quindi parte integrante della stessa), aveva avuto modo di precisare che:

- lo scopo della disciplina comunitaria e nazionale in materia di agevolazioni alla R&S è quello di sostenere l'impegno dell'impresa diretto ad elevare il processo ed il prodotto della propria attività, accrescendo quindi la competitività del sistema. Pertanto, nel concetto di ricerca industriale possono rientrare le indagini critiche o la ricerca pianificata miranti ad acquisire nuove conoscenze da utilizzare per mettere a punto prodotti nuovi o notevolmente migliorati;
- nello specifico campo del settore della moda e del tessile, il nuovo o notevolmente migliorato si può tradurre nell'introduzione di prodotti tessili e di abbigliamento dalle caratteristiche tecniche nuove o notevolmente migliorate per la scienza (originalità assoluta o notevole miglioramento) e nuove o notevolmente migliorate per il mercato (originale o notevolmente migliorata combinazione di prodotti tessili nuovi);
- nel processo di creazione del prodotto del tessile e moda, occorre pertanto individuare ed evidenziare, in via generale ed astratta, quel segmento di attività diretto alla realizzazione del prodotto nuovo o migliorato, al quale collegare l'agevolazione che premia lo sforzo innovativo dell'imprenditore. In altri termini, occorre giungere all'individuazione di un'area concettuale e funzionale che individui con nettezza come ricerca industriale e sviluppo produttivo le attività dirette alla creazione di un prodotto nuovo o sensibilmente migliorato e come spese agevolabili quelle sostenute per realizzare un processo creativo, in difetto delle quali ci si troverebbe di fronte a modifiche di routine o periodiche, per le quali il costo della fase creativa sarebbe, in primo luogo, economicamente ingiustificato.

Alla luce di quanto sopra, sempre la Circolare Mise 46586 del 16 aprile 2009 aveva evi-

<sup>[197]</sup> Cfr. Circ. Mise del 16 aprile 2009, n. 46586, rubricata «*Circolare sulla applicazione del credito di imposta per la ricerca industriale e sviluppo precompetitivo introdotto dall'articolo 1 commi da 280 a 284, della Legge 27 dicembre 2006, n. 296 (Legge finanziaria 2007) alla attività del tessile e della moda*».

denziato che il processo di realizzazione del campionario e delle collezioni nel settore tessile e moda si può suddividere, in linea di massima, in 5 fasi:

- ricerca e ideazione estetica;
- realizzazione dei prototipi;
- preparazione del campionario o delle collezioni;
- promozione del campionario;
- gestione del magazzino campioni.

Ebbene, a parere del Mise, le prime due attività sopra menzionate (ricerca e ideazione estetica e realizzazione dei prototipi) sono attività dirette ad un processo di realizzazione di un prodotto nuovo, modificato o sensibilmente migliorato, mentre le altre fasi devono ritenersi escluse da tale ambito.

Alla luce di quanto sopra, la circolare in commento conclude affermando che *“le attività astrattamente riconducibili alla nozione di ricerca industriale ed allo sviluppo sperimentale sono, nel settore del tessile e moda, quelle che precedono la fase realizzativa del campionario o della collezione, e sono collegate alla fase ideativa dello stesso e della realizzazione dei prototipi”*.

Di conseguenza, sempre nelle parole del Mise, *“sono quindi agevolabili i costi sostenuti per svolgere le attività dirette alla realizzazione del contenuto innovativo di un campionario o delle collezioni e per la realizzazione dei prototipi”*.

Nonostante l'esplicito rinvio alla Circolare Mise 46586 del 16 aprile 2009 (peraltro allegata della Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 5/E/2016) implicasse chiaramente il riconoscimento del credito d'imposta nel settore tessile e della moda, permanevano tra gli operatori alcune incertezze in ordine alla concreta applicazione dell'incentivo<sup>[198]</sup>. Infatti, l'estensione a tali attività pareva non pienamente in linea:

- con il tenore letterale del comma 5 dell'art. 3 del DL 145/2013, il quale prevedeva espressamente che non costituiscono attività di ricerca e sviluppo ammissibili quelle concernenti *«le modifiche ordinarie o periodiche apportate a prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione, servizi esistenti e altre operazioni in*

<sup>[198]</sup> Cfr. sul punto, Confindustria, Credito di imposta R&S applicato al settore tessile e moda - Commento ai chiarimenti forniti dal Ministero dello Sviluppo Economico - 23 ottobre 2017.

- corso anche quando tali modifiche rappresentino miglioramenti»;*
- con altri passaggi della medesima Circolare 5/2016 nei quali la stessa Agenzia delle Entrate aveva avuto modo di evidenziare l'esclusione dall'agevolazione con riferimento a *«modifiche non significative di prodotti e di processi»*; quali, tra le altre, *«le modifiche stagionali»* e *«le modifiche di design di un prodotto»*.

Per dirimere ogni dubbio il 29 settembre 2017 è intervenuto il Mise con una specifica FAQ sul proprio sito (ora rimossa) con cui in primo luogo ha confermato la validità delle indicazioni fornite nella Circolare n. 46586 del 2009 anche con riferimento al credito di imposta ex DL 145/2013, *«pur tenendo conto del nuovo contesto normativo»*.

In secondo luogo, la medesima FAQ ha ribadito che tra le attività di R&S eleggibili vi fossero anche quelle poste in essere dalle imprese operanti nel settore tessile e moda *«collegate alla ideazione e realizzazione dei nuovi campionari, evidentemente non destinati alla vendita»*, sempre che *«in tali comparti produttivi il mantenimento del livello di competitività richiede all'impresa anche continui investimenti per l'introduzione di prodotti nuovi o notevolmente migliorati per il mercato»*. Ne consegue che in tali settori rilevino le *«attività di ricerca industriale e sviluppo pre-competitivo, l'insieme dei lavori organizzati dall'impresa ai fini dell'elaborazione e della creazione di nuove collezioni di prodotti»*. Sempre nelle parole del Mise, *«è nelle fasi della ricerca e ideazione estetica e nella conseguente realizzazione dei prototipi dei nuovi prodotti che può astrattamente individuarsi quel segmento di attività diretto alla realizzazione del prodotto nuovo o migliorato al quale collegare l'agevolazione che premia lo sforzo innovativo dell'imprenditore»*.

Peraltro, con tale FAQ venivano fornite delle chiare indicazioni sul perimetro delle attività agevolabili. In particolare, il processo di creazione di prodotti nuovi o migliorati può in concreto apprezzarsi, a seconda dei casi e in conformità alle prassi commerciali del settore, con riferimento:

- ai materiali utilizzati,
- alla combinazione dei tessuti,
- ai disegni e alle forme,
- ai colori o

- ad altri elementi caratterizzanti le nuove collezioni rispetto alle serie precedenti.

Al contrario devono ritenersi escluse le attività finalizzate a semplici adattamenti di una gamma di prodotti esistenti come, ad esempio:

- l'aggiunta di un singolo prodotto;
- la modifica unicamente dei colori proposti;
- la modifica di un elemento di dettaglio;
- ogni altra integrazione/modifica inquadrabile, in via di principio, come modifiche ordinarie o di routine.

Come osservato da Confindustria<sup>[199]</sup>, alla luce di tali considerazioni il Mise sembrava aver chiarito indirettamente che per le imprese del settore moda e tessile «né la “stagionalità” delle modifiche (vale a dire la ricorrenza del rinnovo dei campionari) e né la circostanza che le stesse siano (anche) legate a lavori creativi di ideazione estetica (lavori di design) costituiscono di per sé elementi che impediscono l'applicabilità del credito d'imposta».

Peraltro, i principi sopra delineati, come chiarito dallo stesso Mise con la FAQ in commento, devono intendersi estesi anche ad altri settori afferenti alla produzione creativa, (quali ad esempio calzature, occhiali, gioielleria e ceramica).

Da quanto sopra esposto appare evidente che sia l'Agenzia delle Entrate che il Mise ammettevano la possibilità per le imprese operanti nel settore tessile e moda (ma anche in altri settori “creativi”) di beneficiare del Credito R&S anche con riferimento ad investimenti privi di rilevanza tecnico/scientifica ma che portavano comunque ad un'innovazione di design, innovazione spesso rinvenibile nelle nuove collezioni. Pertanto, sulla base di tale evidente “apertura”, le imprese del settore hanno sin da subito agevolato tali attività, originando (e compensando) spesso ingenti crediti di imposta. Tale indirizzo ha tuttavia trovato un arresto da parte della stessa Agenzia delle Entrate la quale, con Risoluzione del 6 luglio 2022, n. 41/E ha operato un'inaspettata inversione di marcia<sup>[200]</sup>.

[199] Cfr. sul punto, Confindustria, Credito di imposta R&S applicato al settore tessile e moda, op. cit.

[200] A dire il vero, le autorità fiscali, in taluni casi, si erano già mosse prima di tale risoluzione contestando le attività di design delle imprese in sede di verifica o richiedendo informazioni tecnico/scientifiche alle imprese in sede di interpello. Uno degli elementi a supporto di tale orientamento in sede di controllo (in contrasto con l'allora vigente prassi del Mise e quindi criticabile a parere di chi scrive) fu che con la Circolare Mise del 9 febbraio 2018, n. 59990,

In particolare, l'Agenzia, in risposta ad un'istanza di interpello presentata da una società esercente l'attività di ideazione e prototipia nel comparto della moda, della pelletteria, della gioielleria e dell'occhialeria, ha evidenziato che possono essere agevolate ai fini del credito di imposta R&S (art. 3 DL 145/2013) solo le attività volte al superamento di un ostacolo o un'incertezza scientifica o tecnologica non superabile con le conoscenze e le capacità già disponibili nel settore.

A parere dell'Agenzia (e dello stesso Mise che ha fornito il parere tecnico su cui si fonda la presente risposta) i criteri generali richiamati da altra prassi ministeriale, volti a qualificare le attività di R&S ai sensi del *Manuale di Frascati*<sup>[201]</sup>, assumono valenza generale, nel senso che devono intendersi applicabili a tutti i settori economici, sia pur con gli adattamenti di nozioni e concetti che i diversi comparti (industriali e commerciali) richiedono in ragione della loro specificità.

Pertanto, prosegue l'Agenzia, avendo riguardo al settore moda (o simili), «*potrebbero essere considerate in via di principio attività ammissibili al credito d'imposta le attività volte, nell'ambito di uno specifico progetto di innovazione industriale o commerciale, al superamento di un ostacolo o un'incertezza scientifica o tecnologica non superabile con le conoscenze e le capacità già disponibili, in materia, a esempio, di performance tecniche ( )*». Viceversa, sempre a parere dell'Agenzia, devono in via di principio ritenersi escluse dalle attività ammissibili al credito d'imposta:

- le attività concernenti il lancio di nuovi prodotti,
- le modifiche ai prodotti e procedimenti esistenti, non finalizzate alla risoluzione di un ostacolo di carattere scientifico e/o tecnologico non risolvibile sulla base delle conoscenze e capacità già disponibili nello stato dell'arte e nella prassi del settore.

In particolare, tra le attività escluse, la Risoluzione in commento richiama espressamen-

seppur in materia di software, era stato in qualche modo chiarito che per l'eleggibilità delle attività di R&S fosse necessario fare riferimento al *Manuale di Frascati*. Principio che, pertanto, doveva ritenersi applicabile a tutti i settori, anche quello tessile-moda.

<sup>[201]</sup> La Risoluzione 6 luglio 2022, n. 41/E cita espressamente la risposta n. 188 del 17 marzo 2021, con la quale l'Ade aveva ritenuto non ammissibili le attività rivolte allo sviluppo di "nuove ricette di prodotti alimentari il cui unico "effetto tecnico" riguardi, in senso ampio, il "gusto" o l'aspetto "estetico" del prodotto, attraverso l'ottenimento, in particolare, di un sapore o di una forma diversi per venire incontro ai gusti ed alle esigenze dei clienti o dei consumatori finali".

te quelle attinenti al design e all'ideazione estetica, il cui obiettivo sia “*la concezione e la realizzazione di nuove collezioni o campionari che presentino elementi di novità rispetto alle collezioni o campionari precedenti con riguardo ai materiali utilizzati, alla loro combinazione, ai disegni, alle forme, ai colori e ad altri elementi rilevanti, ma il cui unico “effetto tecnico” riguardi, in senso ampio, la forma esteriore o l'aspetto estetico del prodotto*”.

Ebbene, appare evidente che tale Risoluzione, ribaltando il precedente orientamento, è andata a penalizzare in maniera retroattiva le imprese che hanno effettuato investimenti in attività finalizzate alla modifica dell'estetica dei prodotti e al lancio di nuove tendenze di moda, conformandosi, sulla base del legittimo affidamento, a quanto in precedenza indicato dalla stessa Agenzia e dal Mise.

Tale nuovo orientamento sembrerebbe trovare conferma anche nelle recenti linee guida dello scorso 4 luglio 2024 emanate dal Mimit ai fini della certificazione ex art.23, co. 5 del D.L. n. 73/2022. Infatti, è stato espressamente chiarito che i principi generali ed i criteri previsti dal *Manuale di Frascati* debbano orientare l'attività del certificatore anche in relazione anche al credito d'imposta ricerca e sviluppo disciplinato dall'art. 3 del D.L. n. 145/2013 (in vigore per i periodi di imposta 2015-2019), senza indicare nessuna eccezione in determinati settori (quale quello della moda).

Appare quindi evidente che l'istituto della certificazione non parrebbe uno strumento utile per il settore tessile-moda in quanto, in caso di richiesta di una certificazione su attività di design per i periodi di imposta 2015-2019, il certificatore non potrà che rifarsi alle linee guida (applicazione del *Manuale di Frascati*) e, di conseguenza, concludere che tali attività non sono certificabili.

Unico istituto deflattivo che avrebbe potuto porre rimedio a tale fenomeno e a definire i contenziosi già in atto sarebbe stato quello del riversamento spontaneo, che tuttavia non sembra risolvere del tutto la problematica.

Infatti, se con tale istituto le imprese potevano riversare i crediti maturati sui periodi di imposta 2015-2019 a fronte del citato cambio di rotta della prassi ministeriale, dall'altra sarebbero rimaste rilevanti problematiche in capo alle imprese del settore.

In primo luogo, si evidenzia che tali imprese hanno negli anni aumentato notevolmente gli investimenti in attività in ricerca e ideazione estetica (anche per la realizzazione

dei prototipi) proprio in forza della previgente prassi ministeriale che, estendendo il credito anche a tali attività, potevano contare su un *saving* fino al 50% sugli investimenti. Un riversamento (seppur delle sole imposte) avrebbe pertanto impattato notevolmente le imprese sul piano sia economico che finanziario. Altro aspetto strettamente collegato risulta l'esposizione in bilancio di tale riversamento, con un rilevante impatto negativo in un unico bilancio di esercizio dovuto alla restituzione del credito relativo a diverse annualità (fino a 5 annualità)<sup>[202]</sup>.

Pertanto, le imprese del settore tessile-moda hanno dovuto valutare con attenzione l'istituto della sanatoria, attraverso un'analisi caso per caso.

Ad esempio, in caso di contenzioso già avviato o atto di recupero già notificato, la sanatoria costituiva l'unico istituto deflattivo attivabile, essendo precluso il ravvedimento operoso. D'altra parte, l'impresa era chiamata a valutare anche i punti di forza della propria strategia difensiva, anche in considerazione del fatto che i giudici avrebbero potuto accogliere motivi di ricorso preliminari senza necessariamente scendere nel merito (si veda ad esempio quanto argomentato al **Capitolo 4**) e soprattutto avrebbero potuto considerare positivamente il fatto che il credito era stato compensato in vigna di prassi ministeriale che ne permetteva a pieno la compensazione.

Altro aspetto degno di nota, è legato ad un possibile "danno di immagine" su cui molte imprese del settore sono particolarmente sensibili o al timore di avviare un procedimento penale nei confronti del management dell'impresa. In tali casi, l'istituto della sanatoria è stato attentamente valutato dalle imprese seppur supportate da quanto sopra evidenziato (prassi vigente al momento della compensazione pienamente in linea con l'operato del contribuente).

Ulteriore casistica poteva ravvisarsi in caso di società oggetto di acquisizioni che hanno preferito aderire alla sanatoria per non avere pendente un credito (magari di im-

<sup>[202]</sup> Al riguardo, si evidenzia come parte della dottrina abbia rilevato la possibilità di spalmare in più esercizio l'effetto della sanatoria. Cfr. P. CEROLI, P. BRACCINI, «Credito di imposta R&S, design e innovazione: quadro normativo e problematiche applicative», in "Sanatoria credito di imposta ricerca e sviluppo", Il Sole 24 Ore, 10 settembre 2024; «Sanatoria ricerca e sviluppo, profili contabili da monitorare» Il Sole 24 Ore, 22 agosto 2022; P. CEROLI, P. BRACCINI, «Il possibile doppio incarico del revisore legale, criticità e rischi», in «Sanatoria credito di imposta ricerca e sviluppo», Il Sole 24 Ore, 10 settembre 2024.

porto rilevante) potenzialmente contestabile in futuro (con impatti negativi nella negoziazione nelle trattative tra soci ed acquirenti). Se invece l'acquisizione è avvenuta prima della scelta di aderire alla sanatoria, è probabile che vi siano state difficoltà nel gestire i rapporti contrattuali con i soggetti acquirenti e soprattutto stabilire chi (e in che misura) doveva farsi carico di tale sanatoria.

Alla luce di quanto sopra, a parere di chi scrive, né l'istituto del riversamento né quello della certificazione hanno fornito ai contribuenti una soluzione apprezzabile alla querelle generata dal cambio di rotta di cui alla Risoluzione n. 41/2022. Pertanto, sarebbe auspicabile che il Governo e le istituzioni trovino un rimedio che possa essere accettato positivamente dalle imprese che, in buona fede, hanno pianificato i propri investimenti confidando in un credito di imposta pienamente legittimo sulla base della prassi allora vigente<sup>[203]</sup>. Viceversa, potrebbero ledersi i principi cardine del nostro ordinamento in materia di legittimo affidamento.

Tali problematiche non impattano invece l'attuale versione del Credito di imposta R&S, innovazione e design. A decorrere dal periodo d'imposta 2020, infatti, le imprese del settore tessile-moda potranno beneficiare del credito di imposta sulle proprie attività di design e di ideazione estetica, così come identificate dal Decreto Ministeriale 26 maggio 2020 e dalle recenti linee guida dello scorso 4 luglio 2024.

In particolare, il Decreto attuativo ha espressamente definito come attività di design/ideazione estetica agevolabili quelle finalizzate ad innovare in modo significativo i prodotti dell'impresa<sup>[204]</sup> sul piano della forma e di altri elementi non tecnici o fun-

<sup>[203]</sup> Al riguardo si ricorda che nel corso dell'ultimo tavolo Mimit/Imprese avente ad oggetto il settore moda dello scorso agosto 2024, Adolfo Urso (ministro delle Imprese e del made in Italy) ha rassicurato le imprese dichiarando la volontà di *«inserire e di realizzare nei prossimi mesi, e comunque entro il 30 ottobre – aveva detto in quella circostanza il titolare del Mimit – una norma che consenta lo stralcio e la sanatoria di questa condizione che ha messo in difficoltà molte imprese del settore»*. A tale dichiarazione era seguita una proposta di emendamento (poi non approvata) presentata da Fratelli d'Italia lo scorso 17 settembre 2024 (firmatari Fausto Orsomarso e Guido Quintino Liris) nel corso della conversione in legge del decreto-legge 9 agosto 2024, n. 113, il quale prevedeva: (i) che le imprese potevano versare un importo almeno pari al 50% del credito utilizzato, (e non necessariamente l'intero valore); (ii) un'ulteriore proroga della sanatoria dal 31 ottobre 2024 al 31 dicembre 2024; (iii) uno slittamento di 2 anni dei termini per il versamento, attualmente fissati al 16 dicembre 2024 in caso di rata unica e al 16 dicembre 2024, 16 dicembre 2025 e 16 dicembre 2026 in caso di 3 rate, rispettivamente entro il 16 dicembre 2026, 16 dicembre 2027 e 16 dicembre 2028. Cfr. C. FO., "Ricerca e sviluppo, per il credito d'imposta spunta la sanatoria con saldo e stralcio al 50%", de Il Sole 24 ore, 17 settembre 2024.

<sup>[204]</sup> Come precisato dal Decreto attuativo, per prodotto si intende qualsiasi oggetto industriale o artigianale, compresi i componenti di prodotti complessi, gli imballaggi, le presentazioni, i simboli grafici e caratteri tipografici.

zionali, quali, ad esempio, le caratteristiche delle linee, dei contorni, dei colori, della struttura superficiale, degli ornamenti.

Inoltre, per le imprese operanti nel settore dell'abbigliamento e negli altri settori nei quali è previsto il rinnovo a intervalli regolari dei prodotti, sono considerate attività ammissibili i lavori relativi alla concezione e realizzazione di nuove collezioni o campionari che presentino elementi di novità rispetto alle collezioni e ai campionari precedenti con riguardo ai tessuti o ai materiali utilizzati, alla loro combinazione, ai disegni e alle forme, ai colori o ad altri elementi rilevanti. Sono esclusi a tal fine i lavori finalizzati al semplice adattamento di una collezione o campionario esistente attraverso l'aggiunta di un singolo prodotto o la modifica di una sola caratteristica dei prodotti esistenti, come ad esempio la modifica unicamente dei colori, o di un elemento di dettaglio.

È tuttavia doveroso precisare che le attività ammissibili al credito d'imposta riguardano esclusivamente la sola fase precompetitiva che termina con la realizzazione dei campionari non destinati alla vendita.

Sul punto sono altresì intervenute le linee guida della certificazione dello scorso 4 luglio 2024 le quali hanno evidenziato che le attività di ideazione e sviluppo di una collezione o di un campionario si articolano in 4 fasi che comprendono un insieme diverso di attività:

- *Fase 1 - ideazione*: attività volte a individuare le tendenze della moda o dello stile. Sono compresi i viaggi alle fiere di preselezione, gli abbonamenti a riviste, quaderni di tendenze e altre fonti di informazione per la preparazione delle collezioni;
- *Fase 2 - progettazione*: questa fase comporta il lavoro di *designer* esterni o la dedizione degli interni alla creazione di nuove collezioni o campionari. Una volta progettato il prodotto, esso deve essere adattato alle esigenze del mercato o alle caratteristiche di lavoro dell'impresa. Non tutti i progetti originali finiscono per diventare prototipi. Alcuni non vengono accettati. I disegni selezionati sono definiti fino a ottenere l'insieme delle schede tecniche della prima versione dei corrispondenti prototipi;
- *Fase 3 - materializzazione*: sulla base delle schede tecniche risultanti dalla seconda fase, saranno prodotte le prime versioni dei prototipi. Questi ultimi possono subire modifiche, frutto di diverse prove, che si materializzano in diverse

versioni del prototipo fino alla versione finale dello stesso. Questa versione finale del prototipo può essere riportata in un catalogo;

- *Fase 4 - preserie, marketing e distribuzione*: la preserie è una serie di piccoli spin che verranno utilizzati per mostrare i prodotti ai rivenditori, alle fiere, ecc. Le spese di marketing vanno dalla realizzazione dei cataloghi alla campagna pubblicitaria. Infine, il campionario è distribuito.

Ebbene, come chiarito dalle linee guida in commento, delle 4 fasi sopra richiamate solo le fasi 2 (*progettazione*) e 3 (*materializzazione*) sono ammissibili ai fini dell'agevolazione.

Alla luce di quanto sopra appare evidente che nell'attuale disciplina sia ben definito il perimetro delle attività rilevanti in ambito design/ideazione estetica. Certo siamo lontani dalle aliquote di agevolazione previste dal credito di imposta R&S nella previgente normativa (fino al 50%) o anche inferiori a quelle attuali previste per la R&S; tuttavia, le imprese potranno operare e valutare il proprio piano degli investimenti in un contesto meno incerto.

## 9 APPROFONDIMENTO 2 SVILUPPO SOFTWARE

A cura di VITO **MARRAFFA**<sup>[205]</sup> e FRANCESCO **TADDEI**<sup>[206]</sup>

Uno degli ambiti su cui gli organi di controllo si sono particolarmente concentrati (e continuano a concentrarsi) in sede di verifica è sicuramente quello del credito R&S applicato a progetti di sviluppo software.

Tale fenomeno trae origine dalla complessità di inquadrare con esattezza il perimetro di eleggibilità dei progetti software, in particolare con riferimento alla previgente normativa (art. 3 DL 145/2013). Infatti, come meglio argomentato nei capitoli precedenti, per i periodi di imposta 2015-2019 erano agevolabili esclusivamente le attività di R&S e, nell'ambito software – come noto – le linee di confine tra R&S e innovazione sono spesso sottili, potendo portare ad interpretazioni più o meno restrittive.

Sul punto, il primo intervento chiarificatore è stato sicuramente quello contenuto nella Circolare Mise n. 59990 del 9 febbraio 2018. Tale documento di prassi è sicuramente degno di attenzione, non solo perché definisce il perimetro dell'eleggibilità in tale specifica fattispecie, ma anche perché, per la prima volta, ha delineato il principio secondo cui le attività di R&S, anche nella previgente disciplina, dovevano fare riferimento ai criteri individuati nel *Manuale di Frascati*.

Pertanto, vista la portata interpretativa, di seguito si riportano i principali chiarimenti forniti.

In primo luogo, la circolare evidenzia che la definizione delle attività eleggibili ai sensi dell'art. 3 del DL 145/2013 (*“ricerca fondamentale”, “ricerca applicata” e “sviluppo sperimentale”*) contenute nel paragrafo 1.3, punto 15, della Comunicazione della Commissione Europea (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014), sono a loro volta mutate nella sostanza da quelle adottate a livello internazionale per le rilevazioni statistiche nazionali in materia di spese in R&S, secondo i criteri di classificazione definiti in ambito OCSE e, più in particolare, nel *Manuale di Frascati*.

<sup>[205]</sup> Dottore Commercialista e Revisore Legale, partner dello Studio Tributario e Societario Deloitte.

<sup>[206]</sup> Manager del team Global Investment and Innovation Incentives di Deloitte ed è responsabile tecnico/scientifico dell'area Torino-Genova.

Pertanto, come è dato leggere nella circolare in commento, «*deve quindi ritenersi che i criteri di qualificazione e classificazione contenuti nel suddetto Manuale di Frascati (la cui ultima edizione è stata pubblicata dall'OECD in data 8 ottobre 2015) costituiscono in linea di principio fonte interpretativa di riferimento anche agli effetti del credito d'imposta in parola*». In secondo luogo, la circolare evidenzia come le attività di sviluppo software, in linea con il *Manuale di Frascati*, devono essere ricondotte nell'ambito delle attività di *sviluppo sperimentale*.

In particolare, nei paragrafi 2.68 e ss. del *Manuale* viene chiarito, tra l'altro, 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.

Ne deriva che un progetto avente ad 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. Viceversa, l'utilizzo del software per una nuova applicazione o per un nuovo scopo non costituisce di per sé un avanzamento.

Al riguardo, la Circolare 59990/2018 riporta alcuni esempi di attività eleggibili al credito di imposta, richiamando ancora una volta il *Manuale di Frascati*<sup>[207]</sup>:

- lo sviluppo di un nuovo sistema operativo o di un nuovo linguaggio di programmazione;
- la progettazione e la realizzazione di nuovi motori di ricerca basati su tecnologie originali;
- gli sforzi per risolvere i conflitti con hardware o software in base a un processo di reingegnerizzazione di un sistema o di una rete;
- la creazione di nuovi o più efficienti algoritmi basati su nuove tecniche;
- la creazione di nuove e originali tecniche di criptazione o di sicurezza.

[207] Cfr. *Manuale di Frascati*, par. 2.71.

Non sono, invece, classificabili come R&S le attività di tipo ricorrente o di routine connesse al software, tra cui:

- i lavori su aggiornamenti, già liberamente disponibili prima dell'inizio dei lavori stessi, relativi a specifici sistemi o programmi;
- le attività di ordinaria manutenzione del computer o del software;
- lo sviluppo di software applicativi e sistemi informativi aziendali che utilizzino metodi conosciuti e strumenti software esistenti;
- l'aggiunta di nuove funzionalità per l'utente a programmi applicativi esistenti;
- la creazione di siti web o software utilizzando strumenti esistenti;
- l'utilizzo di metodi standard di criptazione, verifica della sicurezza e test di integrità dei dati;
- la "customizzazione" di prodotti per un particolare uso, a meno che durante tale processo non vengano aggiunte nuove conoscenze che migliorino significativamente il programma base;
- l'ordinaria attività di correzione di errori ("debug") di sistemi e programmi esistenti.

Infine, il Mise evidenzia che nell'applicazione dell'agevolazione è altresì necessaria l'individuazione del punto conclusivo delle fasi di R&S, dato che il riconoscimento del credito d'imposta non può riguardare attività dell'impresa successive a quelle cosiddette pre-competitive che, in ambito software, possono identificarsi in linea generale con quelle attinenti al cosiddetto *beta testing*.

In linea con quanto sopra, l'Agenzia delle Entrate ha spesso negato l'eleggibilità di investimenti che, seppur prevedevano un alto livello di innovazione tecnologica, non rispettavano tutti i requisiti richiesti dal *Manuale di Frascati (in primis, il requisito della novità e dell'incertezza tecnologica)*.

Con Risoluzione del 22 giugno 2018 n. 46<sup>[208]</sup>, l'Agenzia delle Entrate ha avuto modo di esprimersi sull'eleggibilità di un programma di riorganizzazione dei processi industriali

<sup>[208]</sup> Cfr. AdE, Risoluzione del 22 giugno 2018, n. 46. In particolare, come è dato leggere nella risposta, il soggetto istante aveva come oggetto sociale "lo scopo di svolgere e di sostenere ogni attività diretta e indiretta volta all'organizzazione di manifestazioni fieristiche, nonché all'organizzazione di attività congressuali e di qualsiasi altra iniziativa che promuova l'interscambio, la diffusione o la conoscenza di beni e servizi e la loro commercializzazione a livello locale, nazionale e internazionale".

in una logica di "smart factory", finalizzato (i) ad integrare la catena logistica di produzione della fiera, includendo tutti i processi relativi a visitatori, espositori e fornitori in una prospettiva di aumenti di efficacia ed efficienza, e (ii) ad avvicinare i servizi alle persone, creando servizi innovativi attraverso il cosiddetto "Internet of Things"<sup>[209]</sup>.

Al riguardo l'Agenzia, recependo il parere tecnico del Mise, ha rilevato che seppur le attività avevano previsto l'introduzione e l'adozione di numerose tecnologie all'avanguardia<sup>[210]</sup>, non potevano considerarsi di R&S per la mancanza del requisito della novità e del rischio finanziario (nonché d'insuccesso tecnico) che dovrebbero caratterizzare tipicamente gli investimenti agevolabili.

Successivamente il tema dell'applicazione del Credito di imposta R&S allo sviluppo software è stato ripreso in diverse occasioni dall'Agenzia delle Entrate, la quale ha chiarito nuovamente che le attività di sviluppo software eleggibili sono solo quelle che rispettano i requisiti del *Manuale di Frascati*. Rimangono, invece, escluse quelle attività che, seppur connesse allo sviluppo di software, sono qualificabili come innovazione di processo ai sensi del *Manuale di Oslo*.

Al riguardo, con Risoluzione n. 40 /E del 2 aprile 2019 l'Agenzia delle Entrate (richiama un parere tecnico del Mise) ha ritenuto non inquadrabile nel perimetro della R&S un progetto basato su un sistema informatico condiviso (c.d. "cross department") in grado di offrire in tempo reale informazioni di natura tecnica in sede di sopralluogo,

<sup>[209]</sup> In particolare, la società intendeva raggiungere tali risultati attraverso la realizzazione di un apposito progetto di R&S che prevedeva sia l'utilizzo che lo studio di numerose tecnologie di avanguardia. Dal punto di vista pratico, il programma si concretizzava nella progettazione, programmazione e realizzazione di software, di servizi web, app e di impianti tecnologici, destinati a supportare l'intero processo di produzione fieristica, consentendo alla società di: colmare i gap attualmente presenti nei sistemi che gestiscono le attività correlate alla partecipazione alle manifestazioni, che generano errori e prevedono lo svolgimento di attività manuali; digitalizzare integralmente i flussi documentali; migliorare ed ampliare i database in modo da aumentare la qualità dei dati integrandoli con informazioni sui comportamenti degli utenti; sviluppare i processi di valutazione dei risultati operativi; creare nuovi ed innovativi servizi.

<sup>[210]</sup> Tra le quali, a titolo di esempio: le tecnologie di geolocalizzazione indoor basata su dispositivi bluetooth LTE, quali i beacon fisici, i virtual beacon, tecnologie tipo QUUPPA o tecniche di localizzazione che utilizzano connessioni Wi-Fi; le tecnologie che applicano la c.d. "Realtà Aumentata" per fornire contenuti personalizzati e finalizzati ad arricchire l'esperienza di visita presso la fiera; tecnologie Digital Signage per la diffusione di contenuti e l'acquisizione di informazioni; le tecnologie di proximity marketing; le tecnologie di Big Data Analytics per l'applicazione di tecniche di Machine Learning e Cognitive Marketing.

installazione, manutenzione e guasto<sup>[211]</sup>. Infatti, seppur tale progetto avrebbe sicuramente generato importanti benefici economici per l'impresa, determinando anche importanti cambiamenti sul piano organizzativo e sul piano delle competenze personali, i relativi investimenti dovevano «più correttamente essere inquadrati nella categoria “innovazione di processo”, come definita e descritta dal Manuale di Oslo, concernente “Guidelines for Collecting and Interpreting Innovation Data” (OCSE 2005) e che in materia di innovazione è l'equivalente del Manuale di Frascati in materia di ricerca e sviluppo». Gli elementi che hanno portato a tale classificazione sono la mancanza del rischio dell'insuccesso tecnico e del rischio finanziario, in quanto si sarebbe trattato di «investimenti in capitale fisso (immobilizzazioni immateriali) finalizzati ad incrementare la funzionalità e le prestazioni dei supporti informatici a disposizione dell'azienda attraverso lo sviluppo di applicazioni che, pur potendo presentare varianti rispetto alle alternative già esistenti sul mercato, si basano, comunque, sull'utilizzo di strumenti e tecnologie già ampiamente diffuse anche nello stesso settore in cui opera l'impresa», sostanziandosi quindi nell'applicazione di moderne tecnologie già note che si ricollegano alla “digitalizzazione” dei processi di produzione.

Tale orientamento sembrerebbe trovare conferma anche nelle recenti linee guida del 4 luglio 2024 emanate dal Mimit ai fini della certificazione ex art.23, co. 5 del D.L. n. 73/2022. Infatti, è stato espressamente chiarito che i principi generali e i criteri previsti dal *Manuale di Frascati* debbano orientare l'attività del certificatore anche in relazione al credito d'imposta ricerca e sviluppo disciplinato dall'art. 3 del D.L. n. 145/2013 (in vigore per i periodi di imposta 2015-2019), senza indicare nessuna eccezione in determinati settori (quale quello del software). Ad ogni modo, le stesse linee guida (all'interno della Sezione 2, relativa alla versione 2015-2019 dell'agevolazione) danno una lettura “estensiva” dell'applicazione dei requisiti previsti dal *Manuale di Frascati*

<sup>[211]</sup> In particolare, l'obiettivo del progetto di ricerca e sviluppo intrapreso era soddisfare 3 esigenze fondamentali dell'azienda (non più gestibili - come detto - attraverso i metodi tradizionali) relative: (a) alla necessità di un sistema informatico condiviso cross-department per la gestione e l'allineamento delle informazioni e dei documenti in tempo reale in un contesto caratterizzato dalla generazione continua di informazioni necessarie allo svolgimento delle attività core, anche da parte di diversi reparti aziendali; (b) alle attività di gestione della rete di erogazione dei servizi, in tutte le sue fasi, attraverso un accesso da remoto protetto, relativamente al flusso di informazioni trasferite, in grado di garantire ai clienti la tempestività nell'intervento; (c) al bilanciamento tra aumento dei servizi erogati e mantenimento del livello di qualità degli stessi, che richiede uno sviluppo e un affinamento delle azioni di controllo di ogni singola fase e del flusso operativo nel suo complesso.

e ritengono rientranti nel perimetro della R&S anche i progetti finalizzati al superamento di ostacoli scientifici e tecnologici nonostante la conoscenza non possa in tali fattispecie intendersi come “nuova” in senso assoluto (perché viene applicata in altro settore o le informazioni non sono disponibili). Del resto tale apertura, nelle parole del Mimit, risulta coerente con l’espreso riferimento alle attività di innovazione contenuto nella Comunicazione del 2006<sup>[212]</sup> secondo la quale – appunto – alcune attività di innovazione sono state incluse nello sviluppo sperimentale 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).

Nonostante i chiarimenti ministeriali sopra citati, le imprese hanno sempre trovato difficoltà nel definire con esattezza quali attività di sviluppo software potessero qualificarsi come R&S (e quindi eleggibili) o come innovazione (e quindi non eleggibili), anche considerando che in molteplici casi la linea di confine può risultare particolarmente sottile<sup>[213]</sup>. La natura delle attività di sviluppo software, infatti, è tale da rendere spesso dif-

<sup>[212]</sup> Cfr. Commissione Europea, Comunicazione del 2006 (2006/C 323/01), rubricata “Disciplina Comunitaria in Materia di Aiuti di Stato a favore della Ricerca, Sviluppo e Innovazione”.

<sup>[213]</sup> Al riguardo, una strategia adottata da alcuni contribuenti per valutare l’eleggibilità dei progetti di sviluppo software è stata quella di fare riferimento a linee guida o best practice di altri ordinamenti dove il credito di imposta R&S esiste da decenni. Ad esempio, in Francia il *crédit d’impôt recherche* – CIR esiste dagli anni 80, come descritto nel Ministère de l’enseignement supérieur et de la recherche, “Guide au *crédit d’impôt recherche*”, 2024. Queste linee guida identificano tre casi di progetti di sviluppo software che rientrano nel perimetro della R&S: (1) Attività di R&S che ha portato allo sviluppo di una tecnica originale e/o migliore di quelle esistenti. Questa attività si verifica quando viene identificato un problema in un’altra attività aziendale e la sua risoluzione diventa l’obiettivo del progetto di R&S. La nuova tecnica sviluppata deve essere descritta in modo tale da poter essere potenzialmente riutilizzata e confrontata con quelle esistenti; (2) Attività di R&S che ha definito una metodologia originale e/o migliore di quelle esistenti. Può trattarsi della progettazione di una nuova metodologia o dell’adattamento di una metodologia esistente applicata sistematicamente a un caso di studio particolare. La metodologia deve essere descritta in modo tale da poter essere applicata, analizzata e/o confrontata con quelle esistenti; (3) Miglioramento del know-how riguardante concetti o tecnologie recenti, il cui utilizzo o applicazione non è ancora consolidato e presenta problemi concreti. Il miglioramento del know-how acquisito deve essere descritto, analizzato e confrontato per dimostrare il progresso ottenuto. Le stesse linee guida rilevano che: (i) tutti i software sono nuovi o originali, ma il loro sviluppo non comporta necessariamente attività ammissibili al credito d’imposta; (ii) Una parte importante di ogni progetto software è la creazione di un modello di una realtà presente o futura, che, però, è a volte difficile da confrontare con la realtà

ficile l'individuazione delle relative componenti di R&S, se presenti. Come detto, un progetto di sviluppo software può essere classificato come R&S nel caso in cui porti ad un avanzamento scientifico / tecnologico nel settore dell'Information Technology. Tale avanzamento è tipicamente incrementale, piuttosto che radicale. 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. Con la precisazione che l'utilizzo di un software per una nuova applicazione o per un nuovo scopo non costituisce di per sé un avanzamento in tal senso.

concreta e la cui validazione è un'operazione complessa che richiede il confronto con i futuri utilizzatori. (iii) Lo sviluppo di un software segue generalmente un ciclo di vita gestito tramite metodologie come quella "Agile", con incrementi successivi per aggiungere nuove funzionalità testate e valutate. Tuttavia, questo processo non è sempre sperimentale e non rientra necessariamente nell'ambito della R&S; (iv) Un prototipo software è una versione preliminare sviluppata per esplorare idee, testare concetti o dimostrare funzionalità specifiche. La creazione di un prototipo non implica, però, necessariamente lo svolgimento di attività ammissibili al credito di imposta; (v) Spesso il software è utilizzato come strumento per risolvere problemi non strettamente legati all'ambito IT. In tali casi, è probabile che non ci sia ricerca in ambito software. Spesso i progetti coinvolgono discipline multidisciplinari, rendendo difficile identificare una fase progettuale eleggibile. (vi) La progettazione di una metodologia o di una strategia di sviluppo software, o l'adattamento di una metodologia esistente applicata sistematicamente a un caso di studio particolare, può essere un'attività ammissibile; (vii) La realizzazione di un progetto software è spesso complessa, ma la complessità non è sinonimo di ammissibilità. Per essere ammissibile, l'obiettivo deve essere la ricerca di una soluzione originale che consenta di gestire tale complessità. È necessario dimostrarne la novità confrontandola con le conoscenze disponibili; (viii) Nel software, le tecnologie disponibili evolvono rapidamente. L'utilizzo di una tecnologia recente per una nuova applicazione può essere considerato ammissibile al credito d'imposta in alcuni casi limitati; (ix) Esistono problemi reali di integrazione nel mondo del software. Se non esiste già una soluzione, per esempio perché si tratta di tecnologie molto recenti per le quali non c'è ancora know-how consolidato, un'attività volta alla risoluzione di problematiche di integrazione può essere considerata ammissibile; (x) Un'attività di R&S può nascere da un problema incontrato durante le attività ordinarie di sviluppo software. Bisogna dimostrare che il problema non avesse una soluzione direttamente applicabile sulla base delle conoscenze disponibili. Una volta identificato il problema, è essenziale descrivere il percorso scientifico seguito per risolverlo. Un approccio basato sul "tentativo/errore" ("Code-and-Fix") o una metodologia Agile non è, in linea di principio, ammissibile al Credito di imposta. Ciò che caratterizza un'attività di R&S come ammissibile è anche il percorso da seguire (a volte chiamato metodologia o metodo) per trovare la soluzione, indipendentemente dal contesto specifico del progetto; (xi) La descrizione del percorso scientifico seguito per risolvere un problema è essenziale per dimostrare l'ammissibilità al Credito d'imposta. È necessario precisare le ipotesi fatte, le fasi di sviluppo, i metodi di valutazione che permettono di validare o meno ciascuna fase, includendo per ciascuna le informazioni raccolte, le analisi effettuate, le conclusioni e le raccomandazioni. (xii) Durante la realizzazione di un progetto software, è spesso necessario acquisire preliminarmente competenze sulle tecniche e sugli strumenti utilizzati. Tuttavia, le attività di formazione non sono ammissibili al Credito d'imposta, in quanto non rappresenta un incremento delle conoscenze complessive, come specificato nel *Manuale di Frascati*.

Un aspetto che complica l'individuazione degli aspetti di novità di un progetto software è il fatto che quello dell'IT è un settore nel quale viene raramente formalizzato lo stato dell'arte. Infatti, si tratta di un settore in continua evoluzione con avanzamenti tecnologici molto frequenti, e non sempre ben delineati o facilmente misurabili. Tali avanzamenti sono quasi sempre legati al miglioramento o allo sviluppo di nuove funzionalità di sistemi esistenti, trattandosi, come detto, di sviluppi spesso incrementali e non radicali. Quello dell'IT, inoltre, è un ambito in cui si fa quasi sempre ricorso a tecnologie/linguaggi di programmazione esistenti o strumenti open source per lo sviluppo di nuove soluzioni, ed è un settore in cui si fa poco ricorso a pubblicazioni scientifiche per presentare i nuovi risultati. L'evoluzione delle tecnologie disponibili allo stato dell'arte è, dunque, in continuo mutamento, con nuove versioni dei sistemi e delle piattaforme open source che vengono rilasciate anche a cadenza annuale. Il settore del software è, poi, anche un settore in cui raramente si fa ricorso a strumenti di protezione intellettuale delle soluzioni realizzate.

Vi è, inoltre, un altro aspetto che aggiunge complessità nell'analisi di un progetto in ambito IT, inerente all'approccio sperimentale seguito per lo svolgimento delle attività di sviluppo software: vi sono diverse metodologie che vengono utilizzate, alcune con fasi di sviluppo molto brevi (per es. la metodologia "Agile") con modifiche in corsa e iterazioni frequenti, per le quali è quindi spesso difficile individuare quale sia l'inizio e quale la fine delle attività di ricerca e sviluppo; oppure esistono progettualità pluriennali molto lunghe e complesse, che vengono pertanto strutturate con largo anticipo e pianificate minuziosamente nel dettaglio e per le quali è, quindi, difficile individuare chiaramente l'approccio iterativo che caratterizza normalmente i progetti di ricerca e sviluppo.

Questi sono solo alcuni degli elementi di complessità nella classificazione di un progetto in ambito software, che rendono difficile la distinzione fra attività di ricerca e sviluppo e innovazione. Tale contesto di incertezza ha portato gli organi di controllo a prestare particolare attenzione ai crediti di imposta R&S generati su attività di sviluppo software tanto che, ad oggi, tali attività rappresentano l'ambito di maggior concentrazione delle verifiche fiscali.

Tali problematiche hanno meno ripercussioni sull'attuale versione del Credito di im-

posta R&S, innovazione e design. A decorrere dal periodo d'imposta 2020, infatti, le imprese potranno continuare a beneficiare del Credito di imposta sia sulle attività di R&S – *Manuale di Frascati* – che di innovazione tecnologica – *Manuale di Oslo* (seppur con percentuali di aliquota e limiti di beneficio inferiori)<sup>[214]</sup>, sebbene per molti progetti sia comunque difficile distinguere fra attività di R&S e innovazione. Ad aggiungere complessità vi è anche il fatto che l'ultima versione del *Manuale di Frascati* risale al 2015 e per certi ambiti, fra cui soprattutto quello del software, gli esempi ivi riportati e le indicazioni utili alla classificazione di un progetto sono sempre meno attuali.

In tale nuovo contesto, pertanto, si auspica una maggior chiarezza nella gestione dei progetti software nell'ambito dell'agevolazione che non potrà che ridimensionare notevolmente i casi di contestazione da parte degli organi di controllo. A tal fine, risulterà senza dubbio fondamentale valutare caso per caso i progetti avviati e, nei casi più complessi sotto un profilo interpretativo, valutare la certificazione ex art. 23 del D.L. n. 73/2022.

<sup>[214]</sup> Cfr. al riguardo i più volte citati Decreto Ministeriale 26 maggio 2020 e linee guida Mimit del 4 luglio 2024. Per un approfondimento in ambito software e per alcuni casi pratici, Cfr. Assosoft/Deloitte, Guida operativa per l'applicazione del credito d'imposta R&S/Innovazione e del Patent Box alle attività di sviluppo software", Ottobre 2024.

**COMMISSIONE CONTENZIOSO TRIBUTARIO****Delegato del Consiglio:** LUIGI CAPUOZZO**Presidente della Commissione:** SANDRO LA CIACERA**Vice Presidente della Commissione:** SIMONA BALDASSARRE**Segretario della Commissione:** DONATELLA DRAGONE

**Componenti:** Alberico Andrea; Baj-Macario Alberto; Baldassarre Simona; Bassani Marco; Bonsignore Paola; Borrini Gianni; Brughera Giorgio Luca Giovanni; Buniello Serena; Candido Antonio; Carmagnola Franco; Carta Maria Antonietta; Celentano Matteo; De Luca Caterina; De Mozzi Myrta; De Simoni Augusto; Delpiano Leonardo; Di Carlo Erminio; Donati Luca; Dragone Donatella; Esposito Marinella; Fiorentino Luciano; Foderà Alessandro; Fort Roberto; Fossa Enrico; Galimi Pierpaolo Giuseppe; Gelao Paolo; Giardina Stefania; Giavarini Bruno; Giavarini Matteo Maria Giorgio; Gilardoni Luca; Giorgi Alberto; Grimaldi Fabio; Gualtieri Francois; Iervolino Raffaele; Lazzaro Riccardo; Liburdi Duilio; Mandorino Stefano Rocco; Manni Tatiana; Marraffa Vito; Marzetta Paola; Montenero Francesco; Monterosso Maria Chiara; Nicolò Filippo; Niniano Marco; Olivero Micaela Maria; Orsini Angela; Pagliai Diego Federico; Palma Giovanna; Palumbo Antonio; Pangherz Walter Maria; Pascucci Carmine; Patrini Donata Paola; Pavesi Valeria; Petrali Razzini Antonio; Razzu Simone; Reggio Mario; Ricci Martina; Sansalone Francesco; Serpico Stella Elisa; Tronci Gianni.

**Osservatori esterni:** Andrea Merolle; Auriemma Flavia; Castrucci Massimo; Elefante Tullio; Ferri Filippo; Marino Giuseppe; Paolo Ricciardi; Peruzza Damiano; Settembre Davide; Vele Luigi; Vittorio Giordano; Vozza Angelo.

## ANNO 2007

- nr. **1** - L'AMMINISTRAZIONE NELLE SRL - SIMONE ALLODI  
 nr. **2** - LO STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE - ALESSANDRO TURCHI  
 nr. **3** - FINANZIAMENTO DEI SOCI - GIORGIO ZANETTI  
 nr. **4** - LE NORME DEL CODICE DI PROCEDURA CIVILE APPLICABILI AL PROCESSO TRIBUTARIO - PAOLO BRECCIAROLI  
 nr. **5** - BILANCIO E MISURAZIONE DELLA PERFORMANCE DELLE ORGANIZZAZIONI NON PROFIT: PRINCIPI E STRUMENTI - MARCO GRUMO  
 nr. **6** - LA NORMATIVA ANTIRICICLAGGIO. PROFILI NORMATIVI, OBBLIGHI E ADEMPIMENTI A CARICO DEI DOTTORI COMMERCIALISTI - GIAN GAETANO BELLAVIA  
 nr. **7** - LIMITI DELL'INFORMATIVA SOCIETARIA E CONTROLLO DEI BILANCI INFRANNUALI - ROBERTA PROVASI, DANIELE BERNARDI, CLAUDIO SOTTORIVA  
 nr. **8** - LA PREVIDENZA NELLA PROFESSIONE DI DOTTORE COMMERCIALISTA - ERNERSTO F. CARELLA  
 nr. **9** - L'INTRODUZIONE DEI PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI E IL COORDINAMENTO CON LE NORME FISCALI - MARIO DIFINO  
 nr. **10** - LA GOVERNANCE DELLE SOCIETÀ A PARTECIPAZIONE PUBBLICA E IL PROCESSO DI ESTERNALIZZAZIONE DEI SERVIZI PUBBLICI LOCALI - CIRO D'ARIES  
 nr. **11** - IL CONSOLIDATO FISCALE NAZIONALE (ARTT. 117-129 T.U.I.R. E DM 9 GIUGNO 2004) - AMBROGIO PICOLLI  
 nr. **12** - IL BILANCIO SOCIALE NELLE PICCOLE E MEDIE IMPRESE - ADRIANO PROPERSI  
 nr. **13** - LE PARTI E LA LORO ASSISTENZA IN GIUDIZIO - MARIACARLA GIORGETTI

## ANNO 2008

- nr. **14** - Il nuovo ordinamento professionale: guida alla lettura del d.lgs. n.139 del 28 giugno 2005 - a cura della Commissione Albo, Tutela e Ordinamento oe 2005-2007  
 nr. **15** - CARTA EUROPEA DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE - A cura della Commissione Normative Comunitarie 2005-2007  
 nr. **16** - ELEMENTI DI PROCEDURA CIVILE APPLICATI ALLE IMPUGNAZIONI DEL PROCESSO TRIBUTARIO - MARIACARLA GIORGETTI  
 nr. **17** - IL PROCESSO DI QUOTAZIONE DELLE PMI TRA PRESENTE E FUTURO: IL RUOLO DEL DOTTORE COMMERCIALISTA IN QUESTA

FASE DI CAMBIAMENTO - CARLO ARLOTTA

- nr. **18** - CONTROLLED FOREIGN COMPANIES LEGISLATION: ANALISI COMPARATA NEGLI STATI COMUNITARI - SEBASTIANO GARUFI  
 nr. **19** - IL CODICE DI CONDOTTA EU: FINALITÀ E ANALISI COMPARATIVA A LIVELLO EUROPEO - PAOLA SESANA  
 nr. **20** - IL DOTTORE COMMERCIALISTA E LA PIANIFICAZIONE E IL CONTROLLO NELLA PMI - ALDO CAMAGNI, RICCARDO CODA, RICCARDO SCLAVI  
 nr. **21** - LA NUOVA RELAZIONE DI CONTROLLO CONTABILE (ART.2409-TER DEL CODICE CIVILE) - DANIELE BERNARDI, GASPARE INSAUDO, MARIA LUISA MESIANO

## ANNO 2009

- nr. **22** - LAZIONARIATO DEI DIPENDENTI COME FORMA DI INCENTIVAZIONE: ASCESA E DECLINO DELLE STOCK OPTION? - VITO MARRAFFA  
 nr. **23** - NORME ED ORIENTAMENTI RILEVANTI DELLA REVISIONE CONTABILE - MARIA LUISA MESIANO, MARIO TAMBORINI  
 nr. **24** - GLI ACCORDI GIUDIZIALI NELLA CRISI D'IMPRESA - CESARE ZAFARANA, MARIACARLA GIORGETTI, ALDO STESURI  
 nr. **25** - IL BILANCIO CONSOLIDATO E LE SCRITTURE DI CONSOLIDAMENTO - FRANCESCO GRASSO, PAOLO TERAZZI  
 nr. **26** - CONCILIAZIONE E MEDIAZIONE: ATTUALITÀ LEGISLATIVE E PROFILI OPERATIVI - ALDO STESURI  
 ANNO 2010  
 nr. **27** - LA CRISI D'IMPRESA - L'ATTESTAZIONE DI RAGIONEVOLEZZA DEI PIANI DI RISTRUTTURAZIONE EX ART.67, 3° COMMA, LETTERA D) L.F. - Commissione Gestione Crisi d'Impresa e Procedure Concorsuali  
 nr. **28** - IL CONSOLIDATO FISCALE NAZIONALE (artt. 117-129 T.U.I.R. e DM 9 giugno 2004) seconda edizione - AMBROGIO PICOLLI  
 nr. **29** - L'ARBITRATO - ANALISI E COMMENTI DALLA RECENTE PRASSI - Commissione Arbitrato - ALESSANDRO AUGUSTO  
 nr. **30** - IL BILANCIO DI SOSTENIBILITÀ DELLE MULTIUTILITIES: ESPERIENZE A CONFRONTO - Commissione Bilancio Sociale - FRANCESCO RANDAZZO, CRISTIANA SCHENA, GABRIELE BADALOTTI, EROS A. TAVERNAR  
 nr. **31** - LA RIFORMA DELLA REVISIONE LEGALE IN ITALIA: UNA PRIMA ANALISI DEL D. LGS. 39 DEL 27 GENNAIO 2010 - Commissione Controllo

Societario - Gruppo di Lavoro: DANIELE BERNARDI, ANTONELLA BISESTILE, ALESSANDRO CARTURANI, ANNAMARIA CASASCO, GASPARE INSAUDO, LUCA MARIANI, GIORGIO MORETTINI, MARCO MORONI, GIANLUCA OFFICIO, MASSIMILIANO PERGAMI, ROBERTA PROVASI, MARCO RESCIGNO, CLAUDIO SOTTORIVA, MARIO TAMBORINI

nr. **32** - OBBLIGO P.E.C. - OPPORTUNITÀ E PROBLEMATICHE PER GLI STUDI PROFESSIONALI

- Commissione Informatica e Codice Civile I.A.A.  
- Gruppo di Lavoro: FABRIZIO BAUDO, DAVIDE CAMPOLUNGI, FILIPPO CARAVATI, ALBERTO DE GIORGI, GIANLUCA DE VECCHI, PIETRO LONGHI, DANIELE TUMIETTO

nr. **33** - NUOVA TARIFFA PROFESSIONALE  
- COMMENTO ALLE MODIFICHE INTERVENUTE - MARIO TRACANELLA

#### ANNO 2011

nr. **34** - PERDITE DI VALORE E AVVIAMENTO SECONDO I PRINCIPI IFRS - RICCARDO BAUER, CLAUDIA MEZZABOTTA

nr. **35** - PATRIMONIALIZZARE E SOSTENERE LA COMPETITIVITÀ DELLE PMI ITALIANE: LA QUOTAZIONE SU AIM ITALIA - Commissione Finanza e Controllo di Gestione - Gruppo di lavoro: CARLO ARLOTTA, FRANCO BERTOLETTI, ELISABETTA CODA NEGOZIO, CARLO PESARO, GIORGIO VENTURINI

nr. **36** - LA MEDIAZIONE CIVILE - NOVITÀ NORMATIVE E CONTESTO OPERATIVO - Gruppo di studio Commissione Mediazione e Conciliazione - MARIA RITA ASTORINA e CLAUDIA MEZZABOTTA

nr. **37** - LA MEDIAZIONE CIVILE - LE TECNICHE DI GESTIONE DEI CONFLITTI - Gruppo di studio Commissione Mediazione e Conciliazione - MARIA RITA ASTORINA e CLAUDIA MEZZABOTTA

nr. **38** - CARATTERI E DISCIPLINA DEL CONCORDATO FALLIMENTARE - CARLO BIANCO, MARIACARLA GIORGETTI, PATRIZIA RIVA, ALDO STESURA, CESARE ZAFARANA

nr. **39** - REMUNERARE GLI AMMINISTRATORI  
- COMPENSI INCENTIVI E GOVERNANCE  
- GIANLUIGI BOFFELLI

#### ANNO 2012

nr. **40** - SCRITTI DI LUIGI MARTINO - Comitato Editoriale - GIANBATTISTA STOPPANI e DARIO VELO

nr. **41** - ASPETTI FISCALI DELLE OPERAZIONI STRAORDINARIE PER I SOGGETTI IAS/IFRS - Commissione Diritto Tributario Nazionale - EMANUELA FUSA

nr. **42** - LACCERTAMENTO TECNICO DELL'USURA PER LE APERTURE DI CREDITO IN CONTO CORRENTE

- Commissione Banche, Intermediari Finanziari e Assicurazioni - MARCO CAPRA, ROBERTO CAPRA

nr. **43** - IL NUOVO CONCORDATO PREVENTIVO A SEGUITO DELLA RIFORMA - Commissione Gestione Crisi di Impresa e Procedure Concorsuali

nr. **44** - INTRODUZIONE ALL'ISTITUTO DEL TRUST

- Commissione Normative a Tutela dei Patrimoni

nr. **45** - AMBITI DI APPLICAZIONE DEL TRUST - Commissione Normative a Tutela dei Patrimoni

#### ANNO 2013

nr. **46** - ARBITRO BANCARIO FINANZIARIO  
- Commissione Metodi ADR

nr. **47** - IL RISCHIO DI CONTINUITÀ AZIENDALE NEL BILANCIO IAS ED IN QUELLO OIC - Commissione Principi Contabili - GIROLAMO MATRANGA

nr. **48** - LA MEDIAZIONE CIVILE NELLE LITI FRA SOCI: PROFILI GIURIDICI ED EFFICACIA NEGOZIALE - Commissione Metodi ADR - MARIA RITA ASTORINA, MARCELLA CARADONNA

nr. **49** LA FISCALITÀ DELLA PRODUZIONE NELLE FONTI DI ENERGIE RINNOVABILI - Commissione Diritto Tributario Nazionale - FEDERICA FIORANI

nr. **50** - IL MODELLO GBS 2013: LO STANDARD ITALIANO PER LA REDAZIONE DEL BILANCIO SOCIALE - Commissione Bilancio Integrato - CLAUDIO BADALOTTI, DARIO VELO, GABRIELE BADALOTTI

#### ANNO 2014

nr. **51** - I REGOLAMENTI APPLICATIVI DEL D.LGS. 39/2010 SULLA REVISIONE LEGALE DEI CONTI EMANATI DAL MEF - Commissione Controllo Societario

nr. **52** - LA PREVIDENZA NELLA PROFESSIONE DI DOTTORE COMMERCIALISTA - Commissione Cassa Previdenza Dottori Commercialisti - ERNESTO CARELLA

nr. **53** - COMUNICARE CON INVESTITORI E FINANZIATORI: IL RUOLO DEL BUSINESS PLAN - Commissione Finanza e Controllo di Gestione - FRANCESCO ALDO DE LUCA e ALESSANDRA TAMI

nr. **54** - LA DIRETTIVA 2013/34/UE RELATIVA AI BILANCI D'ESERCIZIO E CONSOLIDATI - NOVITÀ E RIFLESSI SULLA DISCIPLINA NAZIONALE - Commissione Principi Contabili - TIZIANO SESANA

nr. **55** - GLI OBBLIGHI DI SICUREZZA NEI LUOGHI DI LAVORO - Commissione Lavoro - MONICA BERNARDI, BERNARDINA CALAFIORI, GABRIELE MOSCONE, PATRIZIA ROSSELLA STERZA, SERGIO VIANELLO

nr. **56** - LE START-UP INNOVATIVE - Commissioni

Start-up, Microimprese e Settori Innovativi e Diritto Tributario Nazionale - ANTONIO BINACCHI e ALESSANDRO GALLI

### ANNO 2015

nr. **57** - IL CONCORDATO PREVENTIVO: RIFLESSIONI TEORICHE - Commissione Gestione Crisi di Impresa e Procedure Concorsuali - GIANNICOLA ROCCA

nr. **58** - IL CONCORDATO PREVENTIVO: ESPERIENZE EMPIRICHE - Commissione Gestione Crisi di Impresa e Procedure Concorsuali - GIANNICOLA ROCCA

nr. **59** - IL CONTROLLO DELLA LIQUIDITÀ NELLE STRATEGIE AZIENDALI E NELLE SITUAZIONI DI CRISI. IL CONTRIBUTO DEL BUSINESS PLAN - Commissione Finanza e Controllo di Gestione - CARLO ARLOTTA, SALVATORE CARBONE, FRANCESCO ALDO DE LUCA, ALESSANDRA TAMI

nr. **60** - LA COLLABORAZIONE VOLONTARIA. I DIVERSI PERCHÉ DI UNA SCELTA (QUASI) OBBLIGATA - Commissione Normative a Tutela dei Patrimoni - MARCO SALVATORE, PAOLO LUDOVICI, FABRIZIO VEDANA

nr. **61** - RELAZIONE DI REVISIONE. LE NOVITÀ AL GIUDIZIO SUL BILANCIO INTRODOTTE DAGLI ISA ITALIA - Commissione Controllo Societario - DANIELE BERNARDI, GASPARE INSAUDO, LUCA MAGNANO SAN LIO, CLAUDIO MARIANI

nr. **62** - ACCERTAMENTO SINTETICO, REDDITOMETRO E «REDDITEST» - Commissione Diritto Tributario Nazionale - ALESSANDRO CERATI

### ANNO 2016

nr. **63** - IL CONSOLIDATO FISCALE NAZIONALE (artt. 117-129 T.U.I.R. e DM 9 giugno 2004) - terza edizione - Commissione Diritto Tributario Nazionale - AMBROGIO ANDREA PICOLLI

nr. **64** - REVISIONE DELLA CONTABILITÀ DI CONDOMINIO - Gruppo di lavoro della Commissione Amministrazioni Immobiliari

nr. **65** - APPUNTI PER UNA CULTURA DI PARITÀ - Commissione Pari Opportunità - GRAZIA TICOZZELLI

nr. **66** - DEMATERIALIZZAZIONE DOCUMENTALE: TEMI PER LA CONSULENZA. PRIMA PARTE. CONSERVAZIONE DIGITALE. EVOLUZIONE DEL QUADRO NORMATIVO - Commissione Informatica CCIAA e Registro Imprese di Milano - PIETRO LUCA AGOSTINI, RUGGIERO DELVECCHIO, DAVIDE GRASSANO, GIUSEPPE MANTESE, FRANCESCO MILANO

nr. **67** - DEMATERIALIZZAZIONE DOCUMENTALE: TEMI PER LA CONSULENZA. SECONDA PARTE. FATTURA ELETTRONICA. SCENARI

- Commissione Informatica CCIAA e Registro Imprese di Milano - PIETRO LUCA AGOSTINI, FILIPPO CARAVATI, PAOLO A. CATTI, CLAUDIO RORATO

nr. **68** - IL WELFARE AZIENDALE. DALLA TEORIA ALLA PRATICA - Commissione Lavoro - LORIS BERETTA, VITTORIO DE LUCA e SALVATORE VITIELLO

nr. **69** - IL BILANCIO INTEGRATO PER LE PMI - Commissione Bilancio Integrato

### ANNO 2017

nr. **70** - LA NORMATIVA ANTIRICICLAGGIO PER I PROFESSIONISTI - L'OPERATIVITÀ DEL D.LGS. 231/2007 E LE INDICAZIONI DI MATRICE INTERNAZIONALE - Commissione Antiriciclaggio - BARBARA ARBINI, ANDREA BIGNAMI, ANTONIO FORTAREZZA

nr. **71** - SISTEMI DI ALLERTA INTERNA - IL MONITORAGGIO CONTINUATIVO DEL PRESUPPOSTO DI CONTINUITÀ AZIENDALE E LA SEGNALEZIONE TEMPESTIVA DELLO STATO DI CRISI DA PARTE DEGLI ORGANI DI VIGILANZA E CONTROLLO SOCIETARIO - GUIDA IN MATERIA DI SISTEMI DI ALLERTA PREVENTIVA - Commissione Controllo Societario - DANIELE BERNARDI, MASSIMO TALONE

nr. **72** - LA GESTIONE E IL CONTROLLO DELLA TESORERIA E DEI RISCHI FINANZIARI NELLE PMI - Commissione Finanza e Controllo di Gestione - RICCARDO CODA

nr. **73** - APPALTO E RAPPORTI DI LAVORO - Commissione Lavoro - BERNARDINA CALAFIORI, SERGIO VIANELLO

### ANNO 2018

nr. **74** - LE AMMINISTRAZIONI STRAORDINARIE FRA SALVAGUARDIA DELLA CONTINUITÀ, TUTELA DEI LIVELLI OCCUPAZIONALI ED EFFICACIA DELLE AZIONI DI RISANAMENTO - Commissione Crisi, Ristrutturazione e Risanamento di Impresa - GIANNICOLA ROCCA, DIEGO CORRADO

nr. **75** - IL CONCORDATO CON CONTINUITÀ AZIENDALE - Commissione Crisi, Ristrutturazione e Risanamento di Impresa - GIANNICOLA ROCCA e GIUSEPPE ACCIARO

nr. **76** - SMART WORKING: LE REGOLE APPLICATIVE - Commissione Lavoro - LORIS BERETTA, BERNARDINA CALAFIORI, GIADA ROSSI, SERGIO VIANELLO

nr. **77** - GLI STRUMENTI DI FINANZIAMENTO PER LE START-UP E PMI - Commissione Start-up, Microimprese e Settori Innovativi - a cura CRISTINA ERMINERO, EZIO ESTE, RICCARDO RICCI

nr. **78** - L'EDUCAZIONE FINANZIARIA PER CONSUMATORI, RISPARMIATORI, IMPRESE. GLI

STRUMENTI DI PAGAMENTO - GLI STRUMENTI DI INVESTIMENTO - GLI STRUMENTI DI FINANZIAMENTO - Commissione Finanza e Controllo di Gestione - VANINA STAGNO PIAN TANIDA

#### ANNO 2019

nr. **79** - IL NUOVO TRATTAMENTO DEI CREDITI TRIBUTARI E CONTRIBUTIVI SECONDO IL CODICE DELLA CRISI E DELL'INSOLVENZA - Commissione Crisi, Ristrutturazione e Risanamento di Impresa - GIANNICOLA ROCCA, ANTONIO DI FALCO

nr. **80** - GOVERNANCE E CONTROLLI INTERNI NELLE SOCIETÀ NON QUOTATE ALLA LUCE DEL CODICE DELLA CRISI DI IMPRESA - Gruppo di lavoro trasversale delle Commissioni Governance delle Società Quotate, Controllo Societario e Revisione, Compliance e Modelli Organizzativi - FRANCESCA NOVATI, ROSANNA VICARI

#### ANNO 2020

nr. **81** - LA LIQUIDAZIONE GIUDIZIALE - Commissione Procedure Concorsuali - ROBERTO MARCIANESI

#### ANNO 2021

nr. **82** - L'ABROGAZIONE DELLE TARIFFE PROFESSIONALI E LE NOVITÀ DEL D.M. 140/2012 - PARAMETRI - Commissione Liquidazione Parcelle - ANGELO DI LEVA

nr. **83** - LA SOCIETÀ BENEFIT - START UP INNOVATIVE, MICROIMPRESSE E SETTORI INNOVATIVI - MARIA CONCETTA RIZZO

nr. **84** - STRATEGIE E STRUMENTI DI RISANAMENTO NEL CODICE DELLA CRISI E DELL'INSOLVENZA E NEL DIRITTO EMERGENZIALE - Commissione Crisi, Ristrutturazione e Risanamento d'Impresa - GIANNICOLA ROCCA

nr. **85** - IL DOTTORE COMMERCIALISTA E LE OPERAZIONI DI RIORGANIZZAZIONE AZIENDALE - Commissione Finanza e Controllo di Gestione - FRANCESCO SANTORI, RICCARDO SCLAVI, ALESSANDRA TAMI, LUCIANO TARANTINO, ALBERTO ZAPPONI.

nr. **86** - GLI OBIETTIVI DELL'AGENDA 2030 E LA PROFESSIONE DEL DOTTORE COMMERCIALISTA. LA SFIDA DELLA SOSTENIBILITÀ. LA CONSULENZA ALLE IMPRESE PER UNA STRATEGIA DI SOSTENIBILITÀ E PER LA COMUNICAZIONE DELLA SOSTENIBILITÀ - Commissione Bilancio Integrato e Sociale - AUTORI VARI

#### ANNO 2022

nr. **87** - I NUOVI ENTI DEL TERZO SETTORE - Commissione Enti Non Profit e Cooperative Sociali - AUTORI VARI.

nr. **88** - GESTIONE E VALORIZZAZIONE DEGLI UNLIKELY TO PAY: ASPETTI NORMATIVI, FISCALI E OPERATIVI - Commissione Crisi, Ristrutturazione e Risanamento di Impresa - PAOLO RINALDI, GIANNICOLA ROCCA.

nr. **89** - LA TASSAZIONE DEI REDDITI DERIVANTI DALL'INCASSO DELLE RENDITE LPP SVIZZERE (c.D. Secondo pilastro): aspetti normativi, interpretazioni e criticità. Approfondimenti e spunti di riflessione - Gruppo di Lavoro in collaborazione con CODIS Lombardia - MARCO BARASSI, GUIDO BELTRAME, BRUNO GARBELLINI, SANDRO LA CIACERA

nr. **90** - LA COMPOSIZIONE NEGOZIATA QUALE SOLUZIONE ALLA CRISI D'IMPRESA - GIANNICOLA ROCCA - Commissione Crisi, Ristrutturazione e Risanamento di Impresa

#### ANNO 2023

nr. **91** - IL FINANZIAMENTO ALLE IMPRESE NEL CODICE DELLA CRISI E DELL'INSOLVENZA - GIANNICOLA ROCCA - Commissione Crisi, Ristrutturazione e Risanamento di Impresa

Finito di stampare  
nel mese di marzo 2025

**Publydecor**  
Osnago (LC)

Il presente Quaderno, avente ad oggetto la prassi accertativa sul credito di imposta R&S, rappresenta il contributo da parte dei componenti del Gruppo di lavoro sulle contestazioni e contenzioso in materia di agevolazioni fiscali e crediti di imposta, istituito presso la Commissione di Contenzioso Tributario. Trattasi di un tema di estrema attualità anche alla luce del vivace dibattito interpretativo e delle importanti contestazioni fatte negli ultimi anni dalle autorità fiscali, delle recenti modifiche normative, nonché dalla recente introduzione di istituti deflattivi particolarmente innovativi (in primis, il riversamento spontaneo ex art. 5 D.L. 146/2021 e la certificazione del credito R&S ex art. 23 del D.L. 73/2022).

Alla luce di un contesto così incerto, della rilevanza amministrativa e penale delle contestazioni in materia di crediti di imposta R&S, alla multidisciplinarietà della materia (fiscale e tecnico/scientifica) e alle difficoltà di difesa, nel corso del 2021 è stato istituito un gruppo di Studio presso la Commissione di Contenzioso Tributario con lo scopo di approfondire, condividere casistiche e sviluppare strategie per la difesa dei contribuenti in caso di contestazioni in materia di incentivi fiscali.

Tale gruppo, vista la multidisciplinarietà della materia e della necessità di sviluppare una visione integrata, è composto da dottori commercialisti, avvocati tributaristi, avvocati penalisti ed esperti tecnico/scientifici con forte esperienza in agevolazioni fiscali e difesa dei contribuenti in caso di contestazioni sulle stesse.

Con il presente Quaderno, che presenta i contributi dei diversi membri del Gruppo di lavoro, si vuole fornire un approfondimento sulle diverse tematiche che contraddistinguono le contestazioni in merito al credito di imposta R&S, affrontando la tematica in maniera multidisciplinare e riportando diversi spunti emersi nel corso dei lavori di questi anni.