



Considerazioni sul quadro sanzionatorio del credito R&S

25 giugno 2021

Le misure a sostegno degli investimenti in ricerca, sviluppo e innovazione

Gli incentivi fiscali a sostegno delle attività di ricerca e sviluppo hanno ricevuto, in Italia, un nuovo, decisivo, impulso a partire dal periodo di imposta 2015, con la definitiva entrata in vigore di una apposita agevolazione, disciplinata dall'articolo 3, DL 23 dicembre 2013, n. 145¹.

La misura è stata interessata, negli anni, da proroghe, revisioni di aliquote, ritocchi all'ambito applicativo, modifiche agli oneri documentali² e, con la Legge 27 dicembre 2019, n. 160 (Legge di Bilancio 2020), da una radicale riscrittura, che si innesta in un progetto di revisione complessiva delle misure del c.d. "Piano Industria 4.0"³.

¹ Secondo la originaria configurazione, definita dal DL n. 145/2013 e dal DM 27 maggio 2015, il credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo spetta a tutte le imprese, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico e dal regime contabile adottato, che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2019. La misura originaria del credito è fissata al 25% delle spese incrementalmente rispetto alla media delle spese sostenute nel triennio 2012-2014 (50% per le spese di cui ai punti 1 e 3, come di seguito descritti). Le attività agevolabili sono: la ricerca fondamentale, la ricerca industriale e lo sviluppo sperimentale. Per quanto concerne le spese ammissibili al credito d'imposta, nella prima versione della norma, queste sono individuate come segue: 1) costi relativi al personale dipendente e ai collaboratori dell'impresa, impiegati nelle attività di R&S, a condizione che si tratti di personale altamente qualificato; 2) quote di ammortamento delle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio con un costo unitario non inferiore a euro 2.000 al netto dell'IVA; 3) spese relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese; 4) spese sostenute per l'acquisizione di competenze tecniche e privative industriali relative a un'invenzione industriale o biotecnologica. Il credito, così come illustrato, spetta nella misura massima annuale di 5 milioni di euro per ogni beneficiario, con un importo minimo di spesa pari a 30.000 euro. Per una dettagliata descrizione della misura, v. Confindustria, Nota di aggiornamento del 29 gennaio 2016, *Il credito di imposta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo - Art. 3, DL 23 dicembre 2013, n. 145*.

² Con la Legge di Bilancio 2017 (Legge 11 dicembre 2016, n. 232), sono state apportate alcune modifiche alla disciplina, con un ampliamento dell'ambito soggettivo, esteso anche ai soggetti residenti che svolgono attività di R&S su commessa di soggetti esteri; circa l'ambito oggettivo, si segnala l'innalzamento della misura dell'agevolazione al 50% per tutte le tipologie di spesa e l'incremento da 5 a 20 mln di euro del credito massimo spettante a ciascun beneficiario. In tale contesto, infine, è stata prevista una proroga di un anno della misura (quindi, per investimenti effettuati fino al 31 dicembre 2020). Nuove modifiche sono state apportate ad opera del DL n. 87/2018 (c.d. Decreto dignità) e della Legge di Bilancio 2019 (Legge 30 dicembre 2018, n. 145): tali provvedimenti legislativi hanno stabilito l'esclusione dei costi relativi alle acquisizioni di beni immateriali infragruppo; il ripristino della aliquota del 25% per alcune categorie di investimento; la riduzione a 10 mln di euro dell'importo massimo del beneficio annuo. La Legge di Bilancio 2019 si segnala, inoltre, per la previsione di nuovi oneri documentali e di certificazione.

³ I commi 198 e ss. della Legge di Bilancio 2020 introducono una nuova disciplina che opera per il periodo di imposta successivo al 31 dicembre 2019 e si sostituisce, pertanto, a quella del credito di imposta per

La citata Legge di Bilancio 2020 ha affiancato al credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo due specifici incentivi destinati a valorizzare le attività di innovazione tecnologica (anche in chiave di innovazione 4.0 ed economia circolare) e quelle di design e ideazione estetica; dal punto di vista applicativo, è stato accantonato, a decorrere dal 2020, il meccanismo di calcolo incrementale per sostituirlo con un criterio volumetrico.

L'agevolazione è stata, da ultimo, prorogata fino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2022, dalla Legge di Bilancio 2021 (Legge 30 dicembre 2020, n. 178, art. 1, co. 1064); il recente intervento normativo si connota, altresì, per il potenziamento delle percentuali di *tax credit* e l'incremento dei massimali di spesa agevolabile, nonché per alcune precisazioni di carattere procedurale e applicativo.

Come si illustrerà nei paragrafi che seguono, fin dalla sua introduzione, la disciplina del credito R&S ha fatto emergere, primariamente, due criticità, tra loro connesse:

- a) la prima, relativa alla sussunzione delle attività poste in essere dalle imprese nell'ambito di quelle agevolabili; e

investimenti in ricerca e sviluppo di cui all'articolo 3, DL n. 145/2013, anticipandone di un anno la cessazione. Si tratta di una misura composita che si articola in quattro crediti di imposta, diversamente modulati, con regole comuni e un campo applicativo (spese ammissibili) parzialmente differenziato. Ne consegue che, nell'ambito della disciplina, è possibile distinguere i seguenti incentivi: 1) credito di imposta per le attività di ricerca e sviluppo (comma 200); 2) credito di imposta per le attività di innovazione tecnologica (comma 201); 3) credito di imposta per le attività di innovazione tecnologica destinate 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 (comma 201); 4) credito di imposta per altre attività innovative (comma 202). La nuova disciplina adotta il criterio volumetrico in luogo di quello incrementale e amplia l'ambito di applicazione della misura, definendolo, altresì, in maniera più precisa. L'impianto così ridefinito è stato, poi, ulteriormente potenziato e prorogato con la Legge di Bilancio 2021. Per una descrizione analitica delle modifiche apportate dalla Legge di Bilancio 2020 e dalla Legge di Bilancio 2021, v. Confindustria, Nota di aggiornamento del 23 dicembre 2019, *Legge di Bilancio 2020 - Le principali misure fiscali di interesse per le imprese - Prime osservazioni relative al testo discusso alla Camera il 22 dicembre 2019 (AC 2305)*, pag. 27 e ss.; Confindustria, Nota di aggiornamento del 10 febbraio 2021, *Legge di Bilancio 2021 (Legge 30 dicembre 2020, n. 178) - Le principali misure fiscali di interesse per le imprese*, pag. 76 e ss.

- b) un'altra questione attinente alla corretta individuazione delle sanzioni applicabili ai contribuenti che abbiano commesso errori nella qualificazione delle attività agevolabili.

Le difficoltà interpretative connesse alla nozione di ricerca agevolabile

Circa il primo aspetto evidenziato, relativo al corretto inquadramento delle attività poste in essere tra quelle agevolabili, va debitamente sottolineato il cambio di passo segnato dalle modifiche normative del 2019: il credito di imposta attualmente vigente è dotato, infatti, di un apparato normativo e interpretativo più completo e, tanto la norma istitutiva del credito, quanto, soprattutto, il DM 26 maggio 2020, esplicitano in termini inequivoci i riferimenti ai principi generali e ai criteri contenuti nel c.d. Manuale di Frascati dell'OCSE (recante "*Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development*")⁴ e nel c.d. Manuale di Oslo dell'OCSE ("*Guidelines for Collecting and Interpreting Innovation Data*")⁵ per delineare, rispettivamente, il perimetro delle attività di ricerca e sviluppo e di quelle di innovazione.

Invero, assai diverso è stato il percorso interpretativo che ha caratterizzato, soprattutto nei primi anni di applicazione, il credito R&S di cui all'art. 3, DL n. 145/2013: un percorso ondivago, segnato dalla complessità della disciplina (la cui gestione richiede anche competenze tecniche extrafiscali) e dalle interpretazioni restrittive via via adottate dall'Amministrazione finanziaria.

In tale contesto, le prime indicazioni di prassi si rintracciano nella circolare n. 5/E del 16 marzo 2016 in cui l'Agenzia delle Entrate, per individuare le attività ammissibili al credito R&S, opera un rinvio alle Definizioni recate dal paragrafo 1.3, punto 15, della

⁴ OCSE, *Frascati Manual 2015 – Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development*, OECD publishing, <https://www.oecd.org/publications/frascati-manual-2015-9789264239012-en.htm>

⁵ OCSE, *Oslo Manual – Guidelines for Collecting and Interpreting Innovation Data, 3rd Edition*, OECD publishing, <https://doi.org/10.1787/9789264013100-en>

Comunicazione della Commissione (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014, relative alla “ricerca fondamentale” (lettera m), alla “ricerca industriale” (lettera q) e allo “sviluppo sperimentale” (lettera j), precisando che devono 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”, escludendo, dunque, le modifiche non significative di prodotti e di processi, nonché quelle routinarie ed estetiche.

Solo due anni dopo, con la circolare ministeriale n. 59990 del 9 febbraio 2018, il Ministero dello Sviluppo Economico (MiSE)⁶ menziona esplicitamente il Manuale di Frascati (edizione 2015), come fonte interpretativa per la determinazione dell’ambito delle attività agevolabili.

Il mutamento di rotta segnato dalla circolare MiSE risiede nel decisivo rilievo attribuito al requisito della “novità”, intesa in senso assoluto rispetto allo stato generale della tecnica e all’insieme di conoscenze esistenti, ossia con riferimento alle “nuove conoscenze che non siano già in uso nel settore”.

Si innesta nel medesimo solco interpretativo la risoluzione n. 46/E del 22 giugno 2018 con cui, nello specifico, l’Agenzia delle Entrate disconosce alle attività descritte dall’istante la qualificazione di attività agevolabili, in considerazione dell’utilizzo, da parte dell’impresa, di tecnologie e immobilizzazioni tecniche, pur di avanguardia, ma già ampiamente diffuse nel settore di riferimento.

In un più recente documento di prassi (ris. n. 40/E del 2 aprile 2019), l’Agenzia delle Entrate ricorda che “le attività qualificabili come ricerca e sviluppo sono quelle relative ai progetti intrapresi [...] per il superamento di una o più incertezze scientifiche o tecnologiche - la cui soluzione non sarebbe possibile sulla base dello stato dell’arte del settore di riferimento e cioè applicando le tecniche o le conoscenze già note e disponibili in un determinato comparto scientifico o tecnologico - con la finalità di pervenire alla realizzazione di nuovi prodotti (beni o servizi) o processi o al miglioramento sostanziale di prodotti o processi già

⁶ In un documento interpretativo avente per oggetto l’applicazione della disciplina nel settore del software.

esistenti. Si tratta, quindi, di attività (lavori) che necessariamente si caratterizzano per la presenza di elementi di novità e creatività e per il grado di incertezza o rischio d'insuccesso scientifico o tecnologico che implicano.”.

Già a tre anni dall'introduzione della norma, pertanto, lo scenario interpretativo appare notevolmente mutato: il requisito della “novità”, intesa in senso assoluto rispetto alle conoscenze esistenti, è diventato l'elemento principale sul quale basare l'indagine sulla agevolabilità delle attività. Di conseguenza, secondo la lettura dell'Agenzia delle Entrate e del MiSE, non vi sarebbe mai neppure una parziale coincidenza tra le attività di innovazione di prodotto o processo (come definite dal Manuale di Oslo) e quelle di ricerca, sviluppo e innovazione (come definite dal Manuale di Frascati)⁷.

Ora, senza voler contestare la fondatezza di tale lettura, che discende da una complessa attività ermeneutica delle disposizioni comunitarie, ciò che appare di lampante evidenza è che una così netta cesura definitoria tra attività di R&S e attività di innovazione non poteva affatto ritenersi scontata sulla base della norma originaria del 2013, di quanto precisato nel DM 27 maggio 2015 e delle prime indicazioni rese dall'Agenzia delle Entrate nel 2016⁸.

A riprova ulteriore della non agevole e naturale distinzione tra i due ambiti, vale la circostanza che il legislatore, nel 2019, ha scelto di differenziare normativamente le due tipologie di attività e di chiarire, nel pieno rispetto del Manuale di Frascati, che vengono considerate attività di R&S ammissibili al credito di imposta anche quelle necessarie ad

⁷ Ancora più recente, l'analogia risposta ad interpello dell'Agenzia delle Entrate (n. 188 del 17 marzo 2021).

⁸ Va rilevato che l'Amministrazione finanziaria, in occasione della risposta all'interrogazione parlamentare n. 5-02356 del 26 giugno 2019, ha negato la portata innovativa degli interventi interpretativi intervenuti sulla disciplina del credito R&S. Contro questa posizione, in dottrina, tra gli altri, Giordano V., Bettarini M., *Contestazioni di inesistenza del credito di imposta per ricerca e sviluppo e tutela del contribuente*, in *Diritto e processo tributario*, n. 2/2020.

acquisire conoscenze che sono sì esistenti a livello globale, ma che non sono disponibili per l'impresa (rif. Decreto MiSE 26 maggio 2020).

Tutto ciò dovrebbe salvaguardare i comportamenti tenuti prima della compiuta definizione dello scenario interpretativo descritto, riconoscendo la piena buona fede a quei contribuenti che abbiano fatto riferimento al concetto di “novità” del prodotto o del processo, come declinato dal Manuale di Oslo⁹ e di competenze non disponibili come declinato nel Manuale di Frascati.

Per questo motivo, per i periodi di imposta 2015-2017, sarebbe opportuno valutare la possibilità di applicare, ai fini sanzionatori, l'esimente delle obiettive condizioni di incertezza interpretativa (cfr. artt.10, comma 3, della Legge 27 luglio 2000, n. 212 – c.d. Statuto del contribuente e 6, comma 2, del DLGS n. 472/1997).

Lo Statuto dei diritti del contribuente, laddove sancisce che “i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede”, detta un vincolo comportamentale a cui discende che “non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa”. Inoltre, le sanzioni, come dispone il comma 3 dell'art. 10, cit., “non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione

⁹ In tal senso, Annarilli D., Melis G., *Credito R&S troppo restrittivo*, in *Il Sole 24 Ore*, 1° ottobre 2019, pag. 19. Inoltre, come ricorda Assonime nella circolare n. 23/2019, è lo stesso Manuale di Frascati a mettere bene in evidenza che se è vero che non tutte le attività rientranti nel processo di innovazione possono essere classificate come attività di ricerca e sviluppo, è altrettanto vero che vi sono casi in cui è molto difficile distinguere, tra le varie attività svolte, quelle che devono essere considerate attività di ricerca e sviluppo da quelle che non rientrano in questa definizione.

formale senza alcun debito di imposta; in ogni caso non determina obiettiva condizione di incertezza la pendenza di un giudizio in ordine alla legittimità della norma tributaria.”¹⁰.

Molteplici sono state le elaborazioni di dottrina, prassi e giurisprudenza in merito alla corretta individuazione delle situazioni di “incertezza interpretativa”¹¹. In termini generali, si può ritenere che, per poter invocare l’esimente in parola, il contribuente debba dimostrare la oggettiva difficoltà nel giungere ad una interpretazione normativa corretta ed univoca.

Nel caso specifico del credito R&S come configurato dalla norma del 2013, lo stesso susseguirsi di diversi documenti interpretativi del MiSE e dell’Agenzia delle Entrate (oltre alla radicale revisione dell’impianto normativo intervenuta nel 2019) sembrerebbe dimostrare che il perimetro di applicabilità della disciplina agevolativa non appariva fin dall’inizio obiettivamente certo.

In ogni caso, è incontestabile che prima del 2018 – momento in cui l’Amministrazione finanziaria ha cominciato a dare indicazioni circa la portata applicativa della disciplina – il contribuente abbia dovuto fronteggiare oggettive difficoltà in termini di individuazione delle

¹⁰

¹¹ Si vedano le circolari dell’Agenzia delle Entrate n. 98/E del 23 aprile 1992 e n. 180/E del 10 luglio 1998 in cui è stato chiarito che debba trattarsi di condizioni di incertezza oggettiva, a fronte di previsioni normative equivoche, tali da ammettere interpretazioni diverse. In giurisprudenza, *ex multis*, v. Cass., sentenza n. 24670 del 28 novembre 2007 in cui i Giudici di legittimità hanno configurato incertezza normativa come quella “situazione in cui si viene a trovare un soggetto, quando egli, dopo aver percorso tutte le fasi proprie del procedimento d’interpretazione normativa, giunge a confezionare più norme, cui si connettono necessariamente più significati, o a confezionare una norma alla cui formula linguistica sia possibile attribuire più significati, senza avere, in entrambi i casi, la sicurezza che il risultato conseguito sia l’unico tecnicamente possibile”. L’incertezza normativa deve essere - secondo la Corte - “oggettiva”, nel senso di assumere “come giuridicamente rilevante, non lo stato di conoscenza insufficiente e insicura di un soggetto, quale che sia, ma l’esistenza di un’incertezza in sé e per sé, oggettivamente considerata”; si vedano anche Cass., Sent. n. 7765 del 21 marzo 2008 e n. 4683 del 23 marzo 2012. La Corte di Cassazione ha, nella sentenza, n. 23633 del 15 settembre 2008, confermato la sussistenza di obiettive condizioni di incertezza in presenza di una disciplina normativa composta da una pluralità di prescrizioni il cui coordinamento o la cui comprensione appaia concettualmente difficoltosa. In dottrina, v., tra gli altri, Fanelli R., *La Corte di Cassazione applica l’esimente per obiettive condizioni di incertezza*, in *Corriere tributario*, n. 41, 2013, p. 3218; Colli Vignarelli A., *Note in tema di errore scusabile sulla norma tributaria*, in *Bollettino tributario*, 1, 2020, pag. 13; Gavelli G., Sebastianelli R., *Servono diversi fatti-indice per disapplicare le sanzioni*, in *Il Sole 24 Ore*, 15 luglio 2019, pag. 15.

disposizioni normative di riferimento e del loro significato, tanto più in presenza di previsioni di carattere tecnico non agevolmente comprensibili.

Nella quasi totalità dei casi portati alla nostra attenzione, in presenza di investimenti effettivamente realizzati per elevare il livello tecnologico di processi, prodotti e servizi, alla base della contestazione vi era il carattere di “novità” rispetto al mercato/settore, ignorando, quindi, che nel pieno rispetto del Manuale di Frascati tra le attività di R&S rientrano anche tutte quelle necessarie ad acquisire conoscenze “non disponibili all’impresa”, non solo perché non presenti a livello globale ma anche nel caso in cui pur se già presenti sul mercato/settore siano comunque non disponibili all’impresa. È questo il caso di tutte le imprese impegnate in attività di R&S per realizzare prodotti più competitivi dei propri concorrenti: è evidente che tali imprese dovranno in molti casi ripercorrere attività di R&S che altri hanno già realizzato ma i cui risultati ovviamente non sono a loro resi disponibili.

Altro ambito consueto di contestazione riguarda le innovazioni di “processo” che vengono escluse quasi “a priori” laddove non vi è alcuna esclusione per i processi nel Manuale di Oslo.

Un ulteriore ambito generalizzato di contestazione riguarda il software. Anche nel caso del software la norma, nel rispetto del Manuale di Frascati, prevede che gli investimenti debbano puntare ad acquisire conoscenze aggiuntive rispetto a quelle disponibili, come ricordato prima sia in senso generale che per l’impresa, al fine di rendere il software in grado di effettuare funzionalità nuove che non avrebbe potuto realizzare prima, ciò non necessariamente deve però comportare lo sviluppo di un nuovo “linguaggio” come invece viene generalmente richiesto in fase di controllo.

Alla luce di queste considerazioni, suscita preoccupazione, negli accertamenti tuttora in corso, la tendenza, nel muovere contestazioni ai contribuenti, ad applicare, retroattivamente, chiarimenti interpretativi resi da Agenzia delle Entrate e Ministero dello Sviluppo Economico successivamente ai periodi d’imposta oggetto di controllo, in aperto contrasto con i principi recepiti dallo Statuto del Contribuente che, all’articolo 10, dà

attuazione ai principi di collaborazione e buona fede a cui deve essere improntato il rapporto tra Fisco e contribuenti e che garantisce la tutela dell'affidamento e della buona fede, precisando che "le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria".

Questo aspetto ci consente di introdurre l'altra criticità emersa nella applicazione del credito di imposta definito dalla norma del 2013, relativa, appunto alle sanzioni.

Il regime sanzionatorio delle indebite compensazioni: profili amministrativi e penali

La disciplina del credito di imposta per gli investimenti in ricerca e sviluppo, recata dall'articolo 3, DL n. 145/2013, come successivamente modificato, prevede, al comma 10, che, qualora, in sede di controlli, si accerti l'indebita fruizione, anche parziale, del credito di imposta, per mancato rispetto delle condizioni richieste dalla legge o per inammissibilità dei costi, l'Agenzia delle Entrate provvede al recupero del credito indebitamente utilizzato, maggiorato di interessi e sanzioni come per legge. La norma sembra, pertanto, individuare due distinte fattispecie connesse, rispettivamente, (i) al mancato rispetto delle condizioni richieste dalla disciplina; e (ii) alla inammissibilità dei costi assunti a base di calcolo dell'agevolazione.

Maggiori dettagli circa la risposta sanzionatoria alle indebite compensazioni del credito R&S, sono stati forniti dall'Agenzia delle Entrate nella già citata circolare n. 5/E/2016 che rinvia alle sanzioni previste all'articolo 13, commi 4 e 5, del DLGS 18 dicembre 1997, n. 471; si tratta, rispettivamente, delle sanzioni:

- pari al 30% del credito utilizzato in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti (c.d. credito non spettante) (comma 4); o
- dal 100% al 200% dei crediti compensati, ove si tratti di crediti "inesistenti"; il comma 5 precisa che si intende "inesistente" il credito in relazione al quale manchi, in tutto o

in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli automatizzati (di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del DPR 29 settembre 1973, n. 600 e all'articolo 54-bis del DPR 26 ottobre 1972, n. 633).

La stessa Agenzia delle Entrate, nella circolare del 2016, fornisce una esemplificazione di inesistenza del credito che ricorre “nel caso in cui non siano stati sostenuti i costi per attività di ricerca e sviluppo”: con ciò, la circolare sembrerebbe escludere dalla fattispecie sanzionatoria in discorso le condotte dei contribuenti che siano incorsi in errore nella qualificazione di talune attività come agevolabili, in ragione di incertezze interpretative.

Ciononostante, la tendenza registratasi nelle campagne di accertamento avviate dal 2019 è stata quella di ricondurre alla più grave ipotesi di utilizzo di un credito inesistente (di cui al descritto art. 13, comma 5, DLGS n. 471/1997) tutti i casi di erronea interpretazione circa la natura dell'attività svolta, con conseguente inquadramento della stessa tra quelle agevolabili.

Un indirizzo convalidato dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 31/E del 23 dicembre 2020 che, con riferimento al credito di imposta disciplinato dall'art. 3, DL n. 145/2013, ha statuito che i contribuenti che commettono errori nell'identificazione dell'ambito oggettivo dell'agevolazione - e che impiegano in compensazione il relativo credito d'imposta - incorrono nella fattispecie di utilizzo di crediti inesistenti, così sancendo un automatismo che non trova, a nostro avviso, giustificazione nella *ratio* e nel tenore letterale dell'art. 13, cit.

Discendono da questa interpretazione pesanti conseguenze per i contribuenti, tanto sul piano amministrativo, quanto su quello penale.

Sul versante amministrativo, oltre alla già cennata diversa risposta sanzionatoria, giova ricordare che la qualificazione di un credito di imposta come inesistente comporta la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di procedere all'emissione di un atto di recupero entro il più ampio termine di 8 anni (ai sensi dell'art. 27, comma 16, DL 29 novembre 2008,

n. 185), oltre a precludere al contribuente la possibilità di definire le sanzioni in via agevolata e ad escludere la riscossione frazionata in pendenza di giudizio.

Profilo ancora più spinoso quello che attiene alle conseguenze extrafiscali dell'inquadramento nell'una o nell'altra fattispecie, in ragione della circostanza che le indebite compensazioni annuali di crediti fiscali superiori a 50mila euro sono sempre penalmente rilevanti, ma la pena è certamente più significativa se si contesta l'inesistenza (da 18 mesi a 6 anni di reclusione, ai sensi dell'art.10-quater, comma 1, DLGS 10 marzo 2000, n. 74) in luogo della non spettanza (da 6 mesi a 2 anni, ai sensi dell'art. 10-quater, comma 2, DLGS n. 74/2000).

A ciò si aggiunge anche una differenziazione in punto di trattamento premiale a fronte di condotte riparatorie, posto che, nei casi di indebita compensazione di un credito inesistente, non è invocabile la causa di non punibilità per intervenuto pagamento dell'intero debito tributario (imposte, interesse e sanzioni)¹² prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, prevista dall'art. 13, comma 1, DLGS n. 74/2000.

Tanto la disposizione amministrativa, quanto quella penale, sono il frutto di una articolata evoluzione normativa, la cui disamina è utile anche al fine di meglio ricostruirne la *ratio*.

In ambito amministrativo, fino al 2008, il riferimento normativo è costituito dall'articolo 13, DLGS n. 471/1997, a mente del quale qualsiasi omesso versamento è punito con una sanzione pari al 30% di ogni importo non versato. Identica sanzione si applica nei casi di liquidazione della maggior imposta ai sensi degli artt. 36-bis e 36-ter, DPR n. 600/1973 e dell'art. 54-bis, DPR n. 633/1972.

¹² Per il reato di indebita compensazione mediante crediti inesistenti potrà, al più, in caso di estinzione del debito tributario essere riconosciuta la circostanza attenuante prevista dall'articolo 13-bis, comma 1, DLGS. 74/2000.

Nel 2008, a fronte di un preoccupante fenomeno di abuso nell'utilizzo di crediti di imposta in compensazione, il legislatore interviene con una fattispecie sanzionatoria (art. 27, comma 18, DL n. 185/2008) specificamente diretta a reprimere i fenomeni di compensazione di crediti inesistenti. La sanzione applicabile in tali ipotesi viene fissata tra il 100% e il 200% dei crediti utilizzati¹³, con espressa esclusione del ricorso agli istituti di definizione agevolata (ex artt. 16 e 17, co. 2, DLGS n. 472/1997).

L'intento della norma si rintraccia agevolmente nella relazione illustrativa che menziona quei comportamenti connotati da aspetti fraudolenti, non riscontrabili dal mero controllo delle dichiarazioni fiscali, bensì solo a seguito di specifici riscontri di coerenza contabile tra quanto analiticamente indicato nei modelli di versamento (relativamente ai crediti utilizzati in compensazione) e le dichiarazioni in cui risulterebbe essersi formata "la provvista".

Le pesanti conseguenze sanzionatorie previste dalla riforma del 2008 sono dirette a colpire condotte fraudolente, idonee a "pregiudicare gravemente gli interessi del Fisco, non solo in termini di versamento di una minore imposta, ma anche come serio ostacolo alle attività di controllo degli Uffici"¹⁴.

Con riferimento al concetto di inesistenza, è opportuno rilevare che – nel contesto definito dalla norma del 2008 - si fa riferimento ai crediti artatamente creati dal contribuente, sulla base di un fittizio supporto di natura documentale; la sanzione di cui all'art. 27, DL n. 185/2008 trova, invece, applicazione residuale ¹⁵, nei casi più gravi, lasciando impregiudicata l'applicazione dell'art.13, DLGS 471/1997, vigente *ratione temporis*, ai casi di omessi versamenti riconducibili a negligenza, inosservanza di leggi, regolamenti, ordini o discipline, etc., ma senza alcun ricorso a condotte insidiose.

¹³ La sanzione veniva sempre comminata in misura pari al 200% del credito nei casi di utilizzo di un credito inesistente per un ammontare superiore a 50.000 euro per anno solare.

¹⁴ Come osserva Assonime, in Circolare n. 23 del 12 giugno 2009.

¹⁵ Zaccaria F., *Crediti non spettanti, crediti inesistenti e atti di recupero: cosa è cambiato dal 2016*, in *Il fisco*, 11, 2016 – 1- 1050.

Le diverse sanzioni mantengono, dunque, due ambiti ben distinti, con una separazione segnata dal concetto di insidiosità della condotta.

Ad una nuova sistematizzazione degli istituti si perviene, nel contesto della Legge delega fiscale del 2014¹⁶, con il Decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158 (c.d. "Riforma dei reati tributari") che abroga l'art. 27, comma 18, DL n. 185/2008 e riscrive integralmente l'art. 13, DLGS n. 471/1997, introducendo la distinzione, ancora attuale, tra compensazioni di crediti non spettanti e inesistenti.

Come visto, la norma, nella sua riscrittura, fornisce al comma 5 una definizione normativa di credito "inesistente", ossia quello 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, DPR n. 600/1973, e all'art. 54-bis, DPR n. 633/1972.

Restano inquadrabili, invece, nell'ambito del credito di imposta "non spettante" (comma 4), le ipotesi di utilizzo dell'agevolazione in misura superiore a quella dovuta o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti; la fattispecie del comma 4 si applica, dunque, ai casi di utilizzazione di crediti in violazione di regole di carattere procedurale non prescritte a titolo costitutivo, ossia nei confronti dei contribuenti che pur avendo integrato il presupposto costitutivo del credito lo utilizzino contravvenendo a disposizioni o mancando di integrare le condizioni di utilizzo esterne al presupposto costitutivo stesso.

La relazione illustrativa al provvedimento, commentando le nuove previsioni del comma 5, precisa, innanzitutto, che si mutua la precedente disciplina contenuta nel DL 185 del 2008, sancendo una sorta di continuità tra le due previsioni (invero, la definizione di credito inesistente operata nel 2015 recepisce in chiave normativa l'elaborazione dottrinale che si era andata formando negli anni circa le differenze tra i concetti di non spettanza e

¹⁶ Legge 11 marzo 2014, n. 23.

inesistenza del credito); in secondo luogo, la relazione precisa espressamente che devono escludersi dall'ambito applicativo della disposizione tutte quelle ipotesi in cui l'inesistenza del credito emerga direttamente dai controlli operati dall'Amministrazione finanziaria, nonché quelle ipotesi di utilizzazione di crediti in violazione di regole di carattere procedurale non prescritte a titolo costitutivo del credito stesso.

La costruzione normativa – secondo questa lettura - serve ad evitare che si applichino le sanzioni più gravi quando il credito, pur sostanzialmente inesistente, possa essere agevolmente "intercettato" mediante controlli automatizzati, nel presupposto che la condotta del contribuente si connota per scarsa insidiosità¹⁷.

La norma, infatti, richiede congiuntamente il verificarsi di due condizioni: la prima, attinente all'esistenza sostanziale del credito; la seconda, ulteriore ed essenziale, riferita alla possibilità di riscontro dell'esistenza del credito stesso mediante controlli automatizzati¹⁸.

La seconda condizione rappresenta un presidio di ragionevolezza della disposizione, poiché è atta ad evitare l'applicazione di una sanzione particolarmente pesante nei casi in cui l'inesistenza del credito possa essere comunque facilmente captata dai verificatori, circostanza questa che depura la condotta del contribuente da ogni insidiosità e fraudolenza, idonea a giustificare la più grave misura punitiva.

È questo, a nostro avviso, il punto nodale che - insieme ad una lettura costituzionalmente orientata del DLGS n. 158/2015 che ha operato in attuazione di un criterio di delega¹⁹ volto

¹⁷ V. Assonime, Circolare n. 23 del 14 novembre 2019, *Le sanzioni per gli errori commessi in sede di applicazione del credito d'imposta per la ricerca e lo sviluppo*.

¹⁸ V. Silvetti F.M., *Sanzioni e rilievi interpretativi nel credito d'imposta per ricerca e sviluppo*, in *Il fisco*, n. 24 del 2017, pag. 1-2330.

¹⁹ La Legge delega fiscale del 2014 ha previsto la revisione del sistema sanzionatorio secondo criteri di predeterminazione e proporzionalità.

a correlare, nel pieno rispetto del principio di proporzionalità, le sanzioni all'effettiva gravità dei comportamenti – può restituire coerenza all'attuale assetto interpretativo.

In particolare, giova soffermarsi sulla natura dei controlli automatizzati a cui la norma fa riferimento. La procedura di controllo formale “è diretta alla verifica della correttezza degli adempimenti dei contribuenti in sede di dichiarazione, attraverso un riscontro documentale finalizzato a comprovare la spettanza degli elementi che hanno concorso a determinare l'imposta dovuta dal contribuente²⁰.

L'analisi dell'articolo 36-ter del DPR 600/73 svela che sulla base di questa norma all'Agenzia delle Entrate sono attribuiti poteri di controllo sulle dichiarazioni, ma anche poteri di verifica su documenti richiesti al contribuente.

Da ciò discende che eventuali difformità tra le attività agevolabili e quelle effettivamente poste in essere dal contribuente sono potenzialmente “riscontrabili” con gli strumenti messi a disposizione dei verificatori, se si considerano i complessi oneri documentali correlati al credito R&S.

Ricordiamo, infatti, che ai fini della fruizione dell'agevolazione, i contribuenti devono aver adempiuto agli oneri documentali previsti dal DM 27 maggio 2015, essere in possesso della certificazione della documentazione contabile attestante “*l'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dall'impresa*” e di una “*relazione tecnica che illustri le finalità, i contenuti e i risultati delle attività di ricerca e sviluppo svolte*”. Il credito di imposta fruito va, poi, indicato in dichiarazione dei redditi, nel Quadro RU.

²⁰ Circolare Agenzia delle Entrate n. 68 del 16 luglio 2001, § 2.

Il credito d'imposta utilizzato in compensazione non solo, quindi, è indicato nel modello di dichiarazione e di versamento, ma trova altresì riscontro in evidenze contabili oggetto di apposita certificazione rilasciata da soggetti terzi²¹.

Questo percorso interpretativo è stato esplorato anche da parte della giurisprudenza di merito²² che ha considerato sanzionabili come ipotesi di compensazione di credito inesistente le ipotesi più gravi in cui si accerti che la documentazione richiesta per legge sia stata artificiosamente predisposta oppure non sia veritiera, poiché, in questi casi l'Agenzia delle Entrate sarà costretta ad effettuare dei riscontri ulteriori ed esterni rispetto alla documentazione richiedibile ai sensi dell'articolo 36-ter²³.

Peraltro, una siffatta ricostruzione del significato del comma 5 sembra avvalorata da una pronuncia della stessa Agenzia delle Entrate (Ris. n. 36/E/2018) in cui si delinea la nozione di credito inesistente, valorizzando il concorso delle due condizioni, ossia la mancanza del presupposto costitutivo e la sua rilevabilità dai controlli formali. Secondo l'Agenzia delle Entrate, perché manchi il presupposto costitutivo non è sufficiente che il credito sia quantificabile in misura minore, ma occorre un comportamento fraudolento del contribuente e la sanzione più grave è irrogabile nei casi in cui il credito sia stato "artatamente creato" e utilizzato in compensazione. Diversamente, in caso di presupposto costitutivo del credito compensato mancante ma non fatto valere in modo fraudolento, non si dovrebbe, pertanto,

²¹ Cfr. Formica G., Lillo D., *L'incerto sistema sanzionatorio dell'indebito uso dei crediti d'imposta*, in *Il fisco* n. 6 del 2021, pag. 1-546.

²² Commissione tributaria regionale Emilia Romagna con la sentenza n. 2342 del 28 novembre 2019.

²³ Sono i casi ad esempio in cui l'impresa abbia svolto un'attività che nemmeno astrattamente può essere qualificata come attività di ricerca e sviluppo oppure quando l'impresa abbia effettuato investimenti in beni materiali e materiali senza svolgere un'effettiva attività di ricerca; in tal senso, Deotto D., *Compensazioni, perché è illegittimo contestare il credito inesistente anche a chi non ha i requisiti*, in *Il Sole 24 Ore NT Fisco Plus*, 26 febbraio 2020; del medesimo autore, *Stop alle maxi-sanzioni sui crediti se sono indicati nel quadro RU*, in *Il Sole 24 Ore*, 9 marzo 2020, pag. 18.

realizzare l'ipotesi del credito inesistente, bensì quella, meno grave, del credito non spettante²⁴.

Utile ricordare, inoltre, che, parallelamente, in ambito penal-tributario, sempre dal 2015²⁵, l'articolo 10-quater citato sanziona in maniera autonoma l'indebita compensazione di crediti non spettanti e inesistenti: anche in questo caso, la distinzione si basa sul presupposto che l'utilizzo in compensazione dei crediti inesistenti rappresenti una fattispecie più offensiva rispetto all'ipotesi di utilizzo di crediti non spettanti.

Tale ricostruzione è comprovata anche da quanto si legge nella relazione illustrativa allo schema di decreto legislativo di riforma del sistema sanzionatorio che, con riferimento alle modifiche apportate nel *corpus* del DLGS n. 74/2000, precisa che *“un’attenzione preminente [...] deve essere rivolta ai comportamenti fraudolenti, simulatori o finalizzati alla creazione e all’utilizzo di documentazione falsa”*.

Va, poi, considerato che, la più attenta dottrina ha ritenuto che nell'ambito penale la condotta del contribuente possa assumere rilievo solo ove si tratti di una pretesa assolutamente infondata e il contribuente sia consapevole di tale infondatezza²⁶; e, ancora, che a prescindere dalla difficoltà di distinguere tra la semplice non spettanza o la più grave ipotesi dell'inesistenza²⁷, la contestazione che si fonda su questioni interpretative circa la norma da

²⁴ Cfr. Basilavecchia M., *Il trattamento tributario dell'indebita compensazione*, in *Corriere tributario*, 28, 2018, pag. 2155 e ss.

²⁵ La precedente disciplina è quella dettata dall' articolo 35, comma 7, DL n. 233/2006.

²⁶ Badodi D., *Commento sub art 10 quater*, in Nocerino C. -Putinati S., *La riforma dei reati tributari. Le novità del DLGS numero 158/2015*, Torino, 2015, pag. 249.

²⁷ Cfr. Zanotti N., *Brevi note sulla condotta che integra il delitto di indebita compensazione di cui all'art 10-quater, DLGS n.74/2000*, in *Rivista di diritto tributario*, 19 novembre 2020.

cui origina il credito vada considerata irrilevante ai fini penali per assenza dell'elemento soggettivo del reato²⁸.

Il reato è, infatti, punito a titolo di dolo generico, consistente nella rappresentazione e volontà di compiere una o più compensazioni di crediti non spettanti o inesistenti in modo tale da determinare un omesso versamento di imposte in misura superiore alla soglia di punibilità; la più recente giurisprudenza di legittimità²⁹ ha ricostruito con parametri diversi il dolo nelle due ipotesi di indebita compensazione e la dottrina ha, però, posto l'attenzione sulla necessità, tanto nelle ipotesi di credito non spettante, tanto nelle ipotesi di crediti inesistenti, effettuare una rigorosa ricostruzione dell'elemento soggettivo, senza accettare mai presunzioni di dolo perché in entrambe le categorie possono situarsi contestazioni basate sulla errata interpretazione di normative ad alto tasso tecnico e obiettivamente incerte³⁰ come quella qui in esame.

Considerazioni conclusive e auspici per il futuro

Alla luce della ricostruzione sin qui condotta, con la quale si è cercato di dare conto delle evoluzioni interpretative connesse alla corretta individuazione dell'ambito applicativo del credito R&S e dei principi che hanno informato i diversi interventi normativi in ambito sanzionatorio amministrativo e penale, a nostro avviso potrebbe essere utile un ulteriore chiarimento che, a corredo di quanto precisato dall'Agenzia delle Entrate nella recente circolare n. 31/E/2020, possa meglio chiarire le ipotesi di applicazione delle più gravi sanzioni previste per la compensazione dei crediti inesistenti, valorizzando con maggior

²⁸ Lombardozzi C., Lucev R., *Omesso versamento di ritenute e Iva e indebita compensazione (artt. 10-bis, 10-ter, 10-quater, DLGS n. 74/2000*, in *Manuale professionale di diritto penale tributario*, Torino, 2021, pag. 737 e ss.; si veda anche, Capolupo S., *Indebita compensazione: i punti controversi*, in *Il Fisco*, 2006, 7069.

²⁹ Cass. Pen. Sez III, sent. n. 5934 del 12 settembre 2018.

³⁰ Capolupo S., *Indebita compensazione: i punti controversi*, cit.; Lombardozzi C., Lucev R., op. cit. pag. 808.

dettaglio, in primo luogo, gli aspetti connessi alla documentazione di supporto che il contribuente è tenuto a redigere e certificare.

Non intendiamo con ciò escludere che in alcuni casi la sanzione per credito inesistente possa trovare adeguato fondamento: è interesse dei contribuenti onesti che vengano correttamente perseguite le condotte connotate da fraudolenza, quali ad esempio quelle in cui l'impresa non abbia svolto alcuna attività o in cui non risultino soddisfatti gli oneri documentali che sono stati previsti dal legislatore proprio a salvaguardia dell'effettività dell'investimento o in presenza di documentazione non veritiera.

Una lettura delle norme orientata dalla loro *ratio* dovrebbe ragionevolmente confinare le sanzioni per indebito impiego di crediti "inesistenti" proprio a queste ipotesi di maggiore gravosità, in cui, pur a fronte di presupposti costitutivi mancanti, sia rappresentata una situazione differente da quella reale, con modalità tali da ostacolare l'Amministrazione finanziaria nei controlli sul credito indebitamente impiegato.

Il punto, a nostro avviso dirimente, attiene alla corretta comprensione delle cause che hanno condotto alla mancanza dei presupposti costitutivi della fattispecie agevolata: laddove tali presupposti manchino per effetto di una costruzione artificiosa del contribuente, il credito andrebbe ritenuto inesistente; non può, invece, addivenirsi alla medesima soluzione nel caso in cui i presupposti costitutivi manchino per effetto di una diversa interpretazione della norma, sorretta dalla buona fede.

Nella circolare citata – in mancanza di ulteriori specificazioni - si scorge, invece, il rischio di una potenziale censura di inesistenza anche a fronte di fattispecie d'incerta valutazione tecnica in una materia in cui – come abbiamo illustrato - la commistione di discipline diverse rischia di determinare incertezze nell'ambito di applicazione.

In questo scenario – precludendo una analisi caso per caso delle fattispecie - si intravede il rischio di una applicazione generalizzata della sanzione dell'inesistenza del credito, anche in campi ben diversi da quelli nei quali il legislatore ha inteso confinarla. E ciò con l'inevitabile

effetto di congestionare ulteriormente la già intasata giustizia tributaria e – soprattutto – di scoraggiare quegli investimenti virtuosi³¹ che le misure di incentivo intendono sostenere e premiare³².

Si registrano, infatti, sempre più frequentemente casi di imprese che pur nella certezza di aver rispettato la *ratio* delle norme, preferiscano rinunciare all'utilizzo del credito, piuttosto che intraprendere lunghi percorsi accertativi e di contraddittorio che comportano, anche in caso poi di soluzione positiva, conseguenze penali immediate con evidenti danni reputazionali e industriali.

L'auspicio è che, in attesa di riportare gli orientamenti di prassi a maggiore razionalità, l'Agenzia delle Entrate faccia il più ampio ricorso alla facoltà, riconosciuta nella stessa circolare n. 31/E/2020 di riconoscere – a certe condizioni – il diritto alla riduzione sanzionatoria per obiettiva sproporzione. Potrebbero essere utili, a tal fine, chiare direttive agli uffici locali, per salvaguardare i comportamenti tenuti in buona fede dai contribuenti e avvalorati da documentazione completa e veritiera.

Infine, anche in un'ottica di riforma tributaria, un aspetto da esplorare – se necessario - potrebbe essere quello di una migliore declinazione normativa e applicativa del concetto di “inesistenza” del credito, riconducendolo – con chiarezza - nell'alveo delle costruzioni artificiose e fraudolente e salvaguardando quelle ipotesi di errori valutativi, soprattutto in presenza di complessi tecnicismi delle norme o di interpretazioni non univoche e omogenee nel tempo.

³¹ Giova ricordare che secondo i dati diffusi dalla Commissione Europea, dall'inizio del 2000 gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo in Italia (1,4% del PIL nel 2017) sono stati inferiori alla media della zona euro (2,2% del PIL nel 2017) e la spesa per le attività di R&S si è rivelata al di sotto dell' obiettivo Ue 2020 per l'Italia (1,5% del PIL); la spesa in ricerca e sviluppo delle imprese è stata particolarmente bassa rispetto alla media della zona euro (0,8% del PIL rispetto all' 1,4% del PIL della zona euro nel 2017).

³² Come osserva Leo M., *Come uscire dall'automatismo dell'inesistenza*, in *Il Sole 24 Ore*, 21 aprile 2021, pag. 34.

Invero, alla luce di quanto fin qui esposto, a noi appare già evidente che la sanzione di indebita compensazione di crediti “inesistenti” dovrebbe essere riservata ai soli casi in cui si configuri un comportamento fraudolento del contribuente (per esempio in presenza di una costruzione contabile non veritiera) e che, al contrario, possa al più essere considerato “non spettante” il credito compensato erroneamente in ragione di questioni valutative o, comunque, in presenza del pieno e trasparente rispetto degli oneri documentali prescritti dalla norma.

Non si perda, tuttavia, l’occasione di una migliore declinazione normativa prima di ricorrere a letture diverse che, accomunando ipotesi molto diverse tra loro, rischiano di compromettere anche le soluzioni adottate in buona fede dai contribuenti e di infrangere i principi di equità e proporzionalità, a cui deve improntarsi il sistema sanzionatorio³³.

³³ Avolio D., Mastromatteo A., *Secondo Assonime sanzioni da rivedere per le contestazioni sulla innovazione per il credito ricerca e sviluppo*, in *Il Fisco* n. 1/2020.