

Crediti di imposta R&S e contestazioni dell'Agenzia delle Entrate.

Lo stato dell'arte della giurisprudenza tributaria e le possibili strategie difensive da affrontare nel giudizio tributario

Il credito R&S ex art. 3, DL 145/2013:

Per gli anni 2015-2019: è riconosciuto un credito di imposta «A tutte le imprese che [...] effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo [...]»

Le attività agevolabili che consistono in:

- «ricerca fondamentale» (i.e., «*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*»);
- «ricerca industriale» (i.e., «*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)*»);
- «sviluppo sperimentale» (i.e., attività di «*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*»).

Non sono ricomprese fra le attività agevolabili, «*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*».

Nozioni preliminari: Manuale FRASCATI vs. OSLO

- Il Manuale di Frascati e il Manuale di Oslo sono entrambe fonti interpretative di derivazione sovranazionale (OSCE).
- Il Manuale di Frascati -> pubblicato per la prima volta nel 1963. Rilasciata nel 2002 la sesta versione e nel 2015 la settima versione. Fonte interpretativa principale in tema di Ricerca & Sviluppo



*Frascati (vers. 2015) definisce l'innovazione in chiave «assoluta», ovvero come **novità per il mercato** nel suo complesso, declinando la nozione nei 5 criteri di (i) novità, (ii) creatività, (iii) incertezza, (iv) sistematicità, (v) trasferibilità*

- Il Manuale di Oslo -> pubblicato per la prima volta nel 1992. Rilasciata ultima versione nel 2018. Fonte interpretativa principale il tema di innovazione



*Oslo definisce l'innovazione in chiave «relativa», ovvero come **novità per l'azienda** («148. Il requisito minimo per l'innovazione è rappresentato dal fatto che il prodotto, il processo di vendita o organizzativo sia nuovo (o significativamente migliorato) per l'impresa. [...] 207. Come già rilevato, il livello minimo per un'innovazione è che essa sia nuova per l'impresa. Un prodotto, un processo di vendita o organizzativo può già essere stato implementato da altra impresa, ma se esso è nuovo per l'impresa (o in caso di processo o prodotto, significativamente migliorato), allora è un'innovazione per l'impresa”).*

La Prassi del M.I.S.E. e dell'Agenzia delle Entrate:

- **CIRCOLARE Ade 20/E/2005:** la nozione di «ricerca e sviluppo» rilevante nel panorama italiano al fine della fruizione del credito di imposta (come mutuata dalle fonti comunitarie) ha da sempre incorporato anche il concetto di **innovazione**, intesa come «*innovazione di processo*» e/o di «*innovazione di prodotto*», anche in termini di «*innovazione incrementale*», ovvero quando, per effetto dell'attività svolta, si ottiene un sensibile miglioramento del prodotto/processo aziendale, anche attraverso una riduzione dei costi («*La fruizione del beneficio è sempre legata al sostenimento di costi relativi ad attività finalizzate, attraverso l'ampliamento delle conoscenze scientifiche e tecniche, ad un risultato innovativo. Per innovazione deve intendersi la trasformazione di un'idea in un nuovo prodotto (bene o servizio) o in un un fine pratico. [...] Può trattarsi tanto di "innovazione radicale", nel caso in cui il prodotto o processo abbia caratteristiche significativamente diverse rispetto a quelli precedenti, quanto di "innovazione incrementale", quando, per effetto dell'attività di ricerca, si ottiene un sensibile miglioramento in termini di prestazioni superiori ovvero di costi inferiori*»);
- **CIRCOLARE M.I.S.E N. 46586/2009:** afferma espressamente che le attività di innovazione di processo – così come definite dal Manuale di Oslo – sono agevolabili ai fini del credito R&S («*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 [...] 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*»);
- **CIRCOLARE AdE N. 5/E/2016:** l'Agenzia ritiene inglobato, nelle attività di R&S, il concetto di «innovazione». Viene richiamata la Circolare del MISE del 2009 che riconduce nella definizione di R&S tutte le attività che apportano miglioramenti – per l'azienda – sulla base della diversa intensità di innovazione applicata a un processo ovvero a un prodotto.

A partire dal 2018, il cambio di indirizzo della prassi

A partire dal 2018-2019, l'Agenzia delle Entrate (e con essa il Mise) ha mutato la propria interpretazione della nozione di R&S, correndola non più all'incremento di conoscenze idonee ad innovare il prodotto o il processo di una singola impresa, ma esclusivamente agli incrementi di conoscenze che determinassero innovazioni in termini assoluti per il mercato nel suo complesso, in ciò richiamando il Manuale di Frascati.

- **CIRCOLARE MI.S.E n. 59990/2018**: afferma che la fonte interpretativa per la corretta classificazione del credito R&S è da individuarsi nel Manuale di Frascati che richiede come presupposto fondamentale il superamento di un ostacolo tecnico-scientifico che apporti un beneficio per l'intera economia (e non per la singola azienda);
- **RIS. AdE n. 46/E/2018 e RIS. AdE n. 40/E/2019**: L'Agenzia, sulla scorta di quanto affermato dal MI.S.E, ritiene non agevolabili le attività che apportano un ampliamento delle conoscenze a livello della singola impresa dovendo sussistere il presupposto del superamento di un ostacolo tecnico-scientifico al fine di produrre un beneficio per l'intera economia.

Principio ribadito anche da risposte a Interpello nn. 82/2020, 280/2021, 188/2021 e Ris. Ade n. 41/e/2022.

Il settore del Tessile e della Moda

- **CIRCOLARE AdE N. 5/E/2016:** La presente, già citata, circolare ha individuato specificamente le attività suscettibili di godere del beneficio con riferimento al comparto del «tessile e delle moda». L'Agenzia ha ritenuto ancora valide ed efficaci le indicazioni rese dal Mise nella Circolare 46586/2009.
- **CIRCOLARE MISE N. 46586/2009:** il Mise afferma che la circolare *«deve essere intesa quale valutazione di carattere tecnico in ordine alla ammissibilità di specifiche attività che, nel caso in esame, involgono il processo di ideazione e creazione del campionario nel settore del tessile e della moda»*.
Nell'ambito della moda e del tessile, sono agevolabili ai fini R&S:
 - le attività «dirette alla creazione di un prodotto nuovo o sensibilmente migliorato»;
 - le spese «sostenute per realizzare un processo creativo»;
 - le attività di «ricerca ed ideazione estetica» e «realizzazione dei prototipi»;
- **RISOLUZIONE AdE N. 41/E/2022:** NON rientrano nell'ambito dell'agevolazione le attività meramente attinenti all'aggiornamento del design e all'ideazione estetica che si sostanzino nell'aggiornamento di precedenti collezioni basate sulla nuova combinazione di disegni, forme o colori il cui unico «effetto tecnico» riguardi, in senso ampio, la forma esteriore o l'aspetto estetico del prodotto.

Il punto sulla giurisprudenza tributaria

- **Obbligo di richiesta del parere Mise ai fini della verifica dei requisiti di ricerca e Sviluppo:** gli aspetti tecnici riguardanti i progetti e le spese eleggibili per l'agevolazione non possono essere autonomamente contestati dall'Agenzia senza il previo intervento del Mise pena il vizio di eccesso di potere (l'Agenzia è sprovvista delle conoscenze di natura tecnico-scientifica tali da permettere una congrua e tecnicamente appropriata disamina circa le rispondenze delle attività di ricerca e sviluppo ai parametri normativamente previsti per la fruizione del credito) (Cfr. CTP Vicenza sent. nn. 365/2021 e 14/2022; CTP Ancona sent. nn. 392/2021 e 324/2022; CTP La Spezia sent. nn. 276/2022 e 225/2022; CGT I grado Bologna sent. n. 977/2022; CGT I grado Chieti sent. n. 454/2022; CGT I grado Bergamo sent. n. 300/2023; CGT I grado Rimini sent. nn. 93/2023 e 99/2023; CGT II grado Veneto sent. 4/7/2023 (inedita); CGT I grado Ferrara sent. nn. 186/2022 e 187/2022; CTP Mantova sent. n. 103/2022; CTP Napoli sent. n. 4988/2022; CTP Bologna sent. n. 549/2022).
- **Innovazione come raggiungimento di conoscenze e capacità esistenti sul mercato ma "nuove" per la singola impresa** (Manuale di Oslo): l'innovazione si qualifica anche come il raggiungimento di conoscenze e capacità già presenti sul mercato ma "nuove" per la singola impresa, non dovendo rappresentare una novità per l'umanità tutta (Cfr. CTP Reggio Emilia sent. n. 173/2022; CTP Aosta sent. nn. 46/2021 e 12/2022; CGT I grado Roma sent. n. 1213/2023; CTP Roma sent. n. 5918/2022; CGT I grado Palermo sent. n. 1351/2023; CTR Emilia-Romagna sent. n. 307/2021).
- **Inapplicabilità delle sanzioni per obiettiva incertezza della normativa:** a causa delle indubbe difficoltà interpretative e di obiettive condizioni di incertezza su materia caratterizzata da un elevato tecnicismo, le sanzioni vanno disapplicate (Cfr. CTP Taranto sent. nn. 30/2022, 371/2022; CTR Emilia-Romagna sent. n. 721/2021; CTP Ancona sent. n. 311/2022).

Il punto sulla giurisprudenza tributaria – continua

- **Credito d'imposta "non spettante" anziché "inesistente" (anche ai fini dei termini decadenziali):** la sanzione prevista per l'indebita compensazione di crediti "inesistenti" dovrebbe riguardare le sole ipotesi in cui ricorra un comportamento fraudolento del contribuente, come nel caso in cui si costruisca un apparato contabile ed extra-contabile per documentare (sulla carta) delle attività di ricerca e sviluppo che – nella realtà – non sono mai state svolte. Viceversa, l'eventuale erronea interpretazione dei requisiti oggettivi di innovatività per beneficiare dell'agevolazione determina tutt'al più la sussistenza di un credito "non spettante" e non di un credito "inesistente". Di conseguenza, non dovrebbe trovare applicazione il termine lungo di otto anni per il recupero dei crediti "non spettanti" dovendosi applicare il termine di 5 per l'accertamento (Cfr. CGT II grado Marche sent. n. 738/2023; CGT II Veneto sent. n. 15/2023; CTP Rovigo sent. n. 70/2022 – credito non spettante -> decadenza) (CTP Ancona sent. nn. 145/2021, 246/2022 -> sanzione 30%).
- **Novità rilevante ai fini della disciplina agevolativa** (Manuale di Frascati): l'applicazione del Manuale di Frascati ai crediti attualmente oggetto di contenzioso non è citata dalle disposizioni di legge e, comunque, non può essere retroattiva rispetto ai chiarimenti tardivamente diffusi (la Comunicazione Europea del 2014 che contiene espresso riferimento al Manuale di Frascati è successiva alla norma agevolativa interna di cui all'art. 3 DL 145/2013; l'applicazione retroattiva di Frascati è altresì esclusa in considerazione del successivo cambio di indirizzo della prassi) (Cfr. CTP Aosta sent. nn. 46/2021 e 12/2022; CGT I grado Palermo sent. nn. 1351/2023 e 1686/2023; CTP Roma sent. nn. 5918/2022, 1213/2023; CGT II grado Valle d'Aosta sent. n. 5/2023; CGT I grado Alessandria sent. n. 282/2022; CTP Reggio Emilia sent. n. 173/2022; CTR Valle d'Aosta sent. n. 22/2022; CTR Emilia Romagna sent. n. 307/2021).

I possibili motivi di ricorso:

1. In via preliminare: L'inapplicabilità dell'art. 27, co. 16, DL. 185/2008 e la decadenza del potere di accertamento

L'art. 27, co. 16, DL 185/2008 prevede il recupero «*di crediti inesistenti utilizzati in compensazione ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241*» nel termine più lungo di 8 anni «*a seguito del controllo degli importi di credito indicati nei modelli di pagamento unificato*».

Posto che il credito d'imposta R&S corrisponde a un credito da indicare in dichiarazione, l'atto di recupero dell'Agenzia emesso nel più lungo termine di 8 anni appare illegittimo. L'Agenzia dovrebbe agire nel termine ordinario di cui all'art. 43 del DPR 600/1973 per l'accertamento della dichiarazione dei redditi in cui è stato esposto lo stesso credito di imposta, non potendo infatti avvalersi della procedura di cui all'art. 27, co. 16, DL 185/2008 che riguarda esclusivamente gli atti emessi «*...a seguito del controllo degli importi a credito indicati nei modelli di pagamento unificato...*» e, quindi, i soli crediti di imposta creati artificialmente in sede di versamento delle imposte mediante i c.d. modelli F24.

La stessa Agenzia, nella risoluzione n. 46/E/2018, ha affermato che «*emerge chiaramente la volontà legislativa di dettare, prima nel decreto legge n. 185 del 2008 e ora nel decreto n. 471 del 1997, una disciplina speciale per sanzionare e recuperare il credito che, artatamente creato, è stato utilizzato in compensazione nei modelli F24. In tal caso, poiché l'inesistenza del credito non è riscontrabile partendo dai controlli fiscali, le modalità di recupero dello stesso non possono che essere quelle previste dall'articolo 1, comma 421, della legge 30 dicembre 2004, n. 311, e cioè la notifica di apposito atto di recupero. Viceversa, laddove il credito inesistente da eccedenze d'imposta sia stato esposto in dichiarazione e successivamente utilizzato, si deve procedere unicamente con l'emissione degli atti tipici di accertamento in rettifica della dichiarazione, da notificarsi entro gli ordinari termini di decadenza, con applicazione della sanzione per infedele dichiarazione*».

I possibili motivi di ricorso:

2. Ancora in via preliminare: Nullità dell'atto per mancato assolvimento dell'onere della prova gravante in capo all'Ufficio

L'art. 2697 c.c. dispone che *"Chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento"*.

Tale precetto è stato tradotto nell'ambito del giudizio tributario dall'art. 7, co. 5-bis, DLgs. 546/1992, secondo cui: *"L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o e' contraddittoria o se e' comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni"*.

Pertanto, deve ritenersi nullo l'atto (per violazione delle norme citate) in ragione del mancato assolvimento dell'onere della prova da parte dell'Ufficio, per non aver fornito alcuna "prova" di natura tecnico-scientifica idonea a sindacare l'effettiva innovatività dei progetti di R&S e/o superare le allegazioni di natura tecnica fornite dal contribuente; prova che l'Ufficio non può fornire in autonomia, stante l'assenza di competenze tecniche da parte dell'Agenzia delle Entrate.

I possibili motivi di ricorso – continua

3. Nel merito: Incompetenza «tecnica» dell'AdE in caso di mancata richiesta del parere al Mi.S.E. – si profila un vizio di eccesso di potere

L'Agenzia delle Entrate, nella maggior parte dei casi, disconosce la spettanza del credito di imposta R&S utilizzato in compensazione dal contribuente, ritenendo le attività di R&S svolte non ammissibili ai fini dell'agevolazione senza però aver interpellato il Mise.

L'Agenzia delle Entrate non possiede infatti le competenze tecnico-scientifiche per sindacare la validità o meno dei progetti di R&S in base a una valutazione qualitativa; le competenze indispensabili per valutare l'ammissibilità al credito d'imposta R&S sono istituzionalmente attribuite al Mise cui l'Agenzia sarebbe tenuta a rivolgersi per un parere, posto che senza la previa acquisizione del parere tecnico del Mise, l'atto impositivo risulterebbe chiaramente viziato sotto il profilo dell'eccesso di potere.

L'art. 8, co. 2 del Decreto MEF del 27 maggio 2015, richiamato dalle stesse circolari dell'Agenzia n. 5/E/2016 e n. 13/E/2017, prevede la necessità per l'amministrazione finanziaria di richiedere un parere al Mise «*Qualora, nell'ambito delle attività di verifica e 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 risoluzione che le complesse questioni tecnologiche comportano competenze tecniche diverse da quelle «fiscali» è circostanza riconosciuta dalla stessa prassi dell'Agenzia delle Entrate nella **Circolare 31/E/2020** laddove afferma che «*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***» le istanze di interpello «*avente ad oggetto esclusivamente la riconducibilità di una determinata attività nell'ambito applicativo della disciplina agevolativa*». Nello stesso senso si pone la **Risposta a Interpello n. 896/2021** nella quale viene affermato che «la verifica dei requisiti tecnici richiesti dalla legge per la spettanza del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi [...] non rientra nell'ambito delle competenze esercitabili dalla scrivente».

I possibili motivi di ricorso – continua

4. Nel merito: il Manuale di Frascati non può essere considerata come «fonte interpretativa privilegiata»:

Risulta altresì criticabile l'argomentazione dell'Agenzia delle Entrate secondo cui sarebbero ammissibili al credito d'imposta R&S solo le attività che si qualificano come «ricerca e sviluppo» secondo le definizioni fornite dal Manuale di Frascati nell'edizione dell'anno 2015 in base al quale le sole attività agevolabili sarebbero quelle che conducono al «*superamento di un ostacolo o un'incertezza scientifica o tecnologica non superabile con le conoscenze e le capacità già disponibili*».

- Le definizioni contenute nel Manuale di Frascati si pongono in contrasto con l'art. 3, DL 145/2013 che espressamente ammette all'agevolazione tanto le attività di ricerca industriale quanto le attività di **sviluppo sperimentale** escludendo soltanto le «*modifiche ordinarie o periodiche apportare ai prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione, servizi esistenti e altre operazioni in corso, anche quando tali modifiche rappresentino miglioramenti*»;
- le definizioni sono contrarie alle prime indicazioni di prassi fornite dalla stessa Amministrazione. In particolare la Circolare Mise n. 46586/2009 chiariva che lo scopo dell'agevolazione «è quello di sostenere l'impegno dell'impresa diretto ad **elevare il processo e il prodotto della propria attività**» in modo da accrescere la competitività del sistema, senza porre rilevanza all'incremento di conoscenze o tecniche rispetto al sistema economico nel suo complesso;
- la Comunicazione della Commissione n. 2014/C 198/01 non è richiamata dal Decreto attuativo 27.5.2015, a differenza, invece, della vecchia disciplina in materia di credito R&S (DM 28.3.2008, attuativo art. 1, c. 280 L. 296/2006) che, nel preambolo, fa un espresso richiamo alla Comunicazione della Commissione n. 2006/C 231/01 recante la disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione, vigente *ratione temporis*;
- inoltre, ove anche si considerasse esistente un riferimento (implicito) alla Comunicazione 2014/C 198/01, il richiamo non potrebbe che essere all'edizione del Manuale di Frascati del 2002, il quale reca una definizione di attività di ricerca e sviluppo **diversa e più ampia rispetto a quella che pretende di applicare l'Agenzia delle Entrate**, desunta dalla versione 2015 del Manuale (addirittura successivo alla Comunicazione CE).

I possibili motivi di ricorso – continua

5. In via subordinata: La distinzione tra «credito non spettante» e «credito inesistente», che rileva:

- **sotto il profilo sanzionatorio**: nel caso di crediti «inesistenti» viene irrogata la maggiore sanzione in misura pari al 100% mentre nel caso di crediti «non spettanti» la sanzione è irrogata nella misura ridotta del 30%, ai sensi del comma 4 dell'art. 13, DLgs. 471/1997.
- **sotto il profilo dei termini di decadenza dell'Ufficio dal potere impositivo**: nel caso di crediti «inesistenti» compensati nel modello F24 ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97 il termine decadenziale ai sensi dell'art. 27, co. 16 del DL 185/2008 va ricondotto al 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di utilizzo in compensazione del credito mentre, nel caso di crediti «non spettanti», come confermato in giurisprudenza (Cfr. Cass. nn. 4153/2018 e 15186/2016) opera il termine generale di decadenza per gli accertamenti IVA/imposte sui redditi, sia pure con un diverso *dies a quo* (non la presentazione in dichiarazione ma l'utilizzo in compensazione del credito).

L'Ufficio ritiene, nella maggior parte dei casi, il credito oggetto di recupero alla stregua di un «credito inesistente», usufruendo così – illegittimamente – del maggior termine decadenziale previsto dall'art. 27, co. 16 del DL 185/2008.

Per la Cassazione (Cfr. Cass. sent. nn. 34443/34444/34445 del 16.11.2021) è «inesistente» il credito che derivi da una situazione fittizia, ovvero priva di riscontri contabili-patrimoniali che deriva da un'attività fraudolenta, ovvero meramente cartolare ma priva di effettività sottostante. Viceversa, quando l'attività suscettibile di dar luogo al credito d'imposta è effettiva, ma non suscettibile di essere agevolata (ad es., perché ritenuta non innovativa), il credito è da ritenersi «non spettante».

La questione circa il termine entro cui è possibile recuperare il credito indebitamente fruito è stata rimessa al Primo Presidente, con sentenza n. 35536/2022, perché ne valuti la devoluzione alle Sezioni Unite.

Q&A

Grazie a tutti
per la vostra attenzione

Pietro Semeraro

Avvocato Tributarista
Partner taxlit - Studio Legale Tributario

Contatti:

Largo Richini, 6 – Milan (Italy)

info@taxlit.it

pietro.semeraro@taxlit.it

