

CREDITO DI RICERCA E SVILUPPO (R&S): QUALIFICAZIONE TECNICA E RISCHI FISCALI TRA CREDITO “INESISTENTE” E “NON SPETTANTE”



Giuseppe D'AMICO

Legal Partner - Studio Tributario Tognolo

Qunyan JI

Group Tax Manager di Cellularline Group S.p.A.

La C.G.T. I Milano 7.1.2026 n. 56/13/26 ha stabilito che il credito d'imposta R&S va riconosciuto solo in presenza di attività coerenti con la sua ratio agevolativa, escludendo mere personalizzazioni, adattamenti o miglioramenti incrementali di software esistenti. Anche se tali interventi generano vantaggi economici o operativi, essi integrano al più innovazione di processo e non R&S fiscalmente rilevante, in assenza di originalità, creatività e incertezza tecnico-scientifica. Con specifico riferimento al software, la sentenza afferma un principio rigoroso: lo sviluppo assume rilevanza, ai fini dell'agevolazione, soltanto quando si traduce nella creazione di nuove architetture, algoritmi o soluzioni tecniche non previamente disponibili, restando esclusi il mero adattamento o il riutilizzo di tecnologie già presenti sul mercato.

1

LA SENTENZA IN BREVE

La controversia riguarda una serie di atti di recupero con i quali l'Agenzia delle Entrate ha disconosciuto ad una società il credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo connesse ad un progetto iniziato nel periodo di imposta 2016 e terminato nel 2019 e fruito in compensazione negli anni d'imposta dal 2018 al 2023. La ricorrente ha denunciato un eccesso di potere da parte dell'Ufficio per aver effettuato valutazioni tecniche del tutto discrezionali, ovvero senza un adeguato supporto scientifico e senza richiedere il parere del MISE. Secondo la contribuente, infatti, gli investimenti sostenuti per lo sviluppo e il miglioramento

di soluzioni *software* dovevano **qualificarsi come "innovazione di processo"** e, come tali ammissibili al credito R&S. Sono state, inoltre, contestate l'esclusione di talune voci di costo (personale, consulenze, locazioni) e la legittimità delle sanzioni, ritenute sproporzionate e non cumulabili.

L'Ufficio ha ribadito la correttezza del proprio operato, sostenendo che le attività esaminate consistessero prevalentemente in **personalizzazioni, adattamenti e integrazioni** di *software* già esistenti, prive dei requisiti di originalità, creatività e incertezza tecnico-scientifica richiesti dalla normativa. Ha, inoltre, chiarito che il parere del MISE non è obbligatorio e che, in presenza di crediti ritenuti inesistenti, trova applicazione la sanzione del 100% prevista dall'art. 13 del DLgs. 471/97.

I Giudici si sono sostanzialmente allineati alla tesi dell'Amministrazione finanziaria, sostenendo che per beneficiare del credito R&S, lo sviluppo *software* deve comportare un **avanzamento delle conoscenze e la creazione di soluzioni nuove, non potendosi limitare a**

miglioramenti funzionali o adattamenti di tecnologie note. Dall'esame degli atti non è emerso alcun elemento innovativo idoneo a giustificare l'agevolazione. Sono state respinte, anche, le censure sulle sanzioni, ritenute legittime e correttamente applicate.

C.G.T. I Milano 7.1.2026 n. 56/13/26

Credito d'imposta R&S - Requisiti - Sviluppo *software* - Innovazione di processo - Innovazione tecnologica - Sviluppo sperimentale - Ricerca industriale - Attività agevolabili - Difetto di originalità - Incertezza tecnico-scientifica - Personalizzazione di tecnologie esistenti - Indebita compensazione - Recupero credito imposta R&S - Sanzioni crediti R&S inesistenti o non spettanti - Parere MISE - Certificazione MIMIT Manuale di Frascati - Comunicazione UE 2014/C 198/01

SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con tempestivo ricorso a questa Corte di Giustizia, la parte in epigrafe ha impugnato cinque atti di recupero di imposte per errata compensazione, relativamente agli anni di imposta 2018-2019-2020-2021-2022-2023 derivanti dalla qualifica di un'attività di sviluppo di *software*, non ritenuta rientrante nella disciplina dei crediti per "ricerca e sviluppo" e riguardante costi non eleggibili ai fini della spettanza del credito d'imposta.

Rileva parte ricorrente, in via preliminare, la violazione dell'art. 3 del DL n. 145/2013 sotto il profilo della carenza di potere su questioni riservate a discrezionalità tecnica, rilevando che qualsiasi *software* si basa su scritture note, "gira" su sistemi operativi noti e che l'affermata irriducibilità delle attività svolte da quest'ultimo non è stato il risultato di un esame della funzionalità delle attività stesse, ma di una mera asserzione, tanto che non traspare una indagine critico-valutativa del grado di compatibilità di dette attività alla disciplina normativa. Afferma parte ricorrente che l'Agenzia delle Entrate, sulla base di proprie del tutto autonome valutazioni, prive di ogni supporto tecnico ha ritenuto che l'attività svolta dalla ricorrente fosse estranea rispetto a quelle indicate dal citato art. 3, così operando valutazioni all'interno di discrezionalità tecnica che non le appartengono ed incorrendo quindi nel vizio di eccesso di potere, ca-

tegoria che racchiude tutte quelle atipiche ipotesi di scorretto esercizio della discrezionalità.

Eccepisce parte ricorrente la violazione dell'art. 3 del DL n. 145/2013 sotto il profilo dell'errata e falsa interpretazione di norme di legge (nella specie dell'assunzione di elementi interpretativi inconferenti e, comunque, in contrasto con il dato normativo).

Precisa che l'agevolazione in parola va riconosciuta a ogni realtà che abbia sostenuto costi per lo sviluppo e il miglioramento dei propri prodotti, servizi e processi, al fine di migliorarne la competitività e la profittabilità e, in un'ottica macroeconomica, di incrementare la ricchezza del paese ed evidenzia che le attività svolte dalla [omissis] S.r.l. e i collegati costi rappresenterebbero investimenti finalizzati ad incrementare la funzionalità e le prestazioni delle soluzioni e dei sistemi *software* precedentemente utilizzati. Si tratta quindi di investimenti che devono essere inquadrati nella categoria "innovazione di processo", di talché la mancata qualificazione dell'attività svolta dalla ricorrente si fonda su un'estremizzazione interpretativa che non trova supporto nel dato normativo. Contesta poi la coerenza dell'operato dell'Ufficio, con riferimento alla eleggibilità dei costi sostenuti ai fini dello sviluppo di attività di Ricerca e Sviluppo, evidenziando che se l'attività è stata esercitata, ciò ha richiesto un seppur minimo investimento: che una attività sia stata svolta è riconosciuto anche dall'Ufficio, che l'ha qualificata una innovazio-

ne di processo, salvo poi sostenere, in diritto (che non esiste), che l'innovazione di processo sarebbe estranea alla R&S. Quanto ai costi, in sostanza, la contestazione si fonda sulle medesime argomentazioni per tutti i periodi di imposta.

Personale prototipia (personale interno): incomprendibile l'esclusione degli impiegati tecnici, trattandosi di tecnici informatici, mentre non è condivisibile l'esclusione degli altri soggetti in quanto basata su elementi del tutto formali, come la qualifica, senza il supporto di un concreto esame sulla attività svolta.

Investimenti sostenuti, integralmente esclusi sulla base della mancata inclusione nel libro cespiti (cosa che nulla toglie e nulla aggiunge alla rilevanza del bene nell'ambito dell'attività di R&S) e dei valori di tali beni al di sotto dei 2.000,00 euro, posizione errata in considerazione del fatto che il valore limite di € 2.000,00 va commisurato ai beni rispetto alla loro funzionalità integrata e non in via isolata.

Locazioni: L'Agenzia ha escluso i canoni di affitto di ramo di azienda, senza considerare che quest'ultimo era funzionale all'attività di R&S e, per quanto attiene ai canoni di locazione del fabbricato, rileva parte ricorrente che non esiste alcuna norma che li escluda dai costi eleggibili ai fini del CR&S, tanto che l'Agenzia è costretta a citare la propria prassi, invece che una disposizione di legge.

Consulenze tecniche e Lavorazioni esterne prototipia, esclusione non legittima, trattandosi di costi certamente eleggibili, riferendosi a prestazioni ricevute di carattere tecnico.

Eccepisce infine parte ricorrente, in via subordinata, l'illegittimità degli atti impugnati con riferimento all'aspetto sanzionatorio, non essendo stato applicato l'istituto del cumulo giuridico, essendo stata irrogata una sanzione pari al 100% dell'importo compensato su base annua, in presenza delle condizioni per l'applicabilità dell'art. 12 DLgs. 472/97: ritiene infatti ravvisabile la "progressione" nella condotta ritenuta illegittima, dato che quest'ultima (la compensazione) ha ad oggetto una unitaria fonte (il credito R&S sul medesimo progetto aziendale), che trova attuazione in più periodi di imposta. Risulta applicabile l'art. 12, comma 5, a mente del quale la sanzione unitaria è determinata applicando l'incremento del 50% alla sanzione singolarmente più elevata (quella riconducibile all'an-

no 2021 (€ 349.994,45) che, aumentata del 50%, porta a una sanzione complessiva di € 524.991,68. Conclude quindi parte ricorrente chiedendo l'annullamento degli atti di recupero impugnati e, in subordine, la rideterminazione della sanzione in € 524.991,68, con vittoria di spese, diritti ed onorari. Si è costituita l'Agenzia delle Entrate, Direzione Provinciale I Milano, la quale ha ribadito la piena legittimità del proprio operato ed ha contestato le deduzioni della parte privata.

Ha preliminarmente osservato che, alla luce della documentazione prodotta dalla Società, i verificatori hanno, appurato che l'attività svolta dalla ricorrente non poteva propriamente qualificarsi tra quelle ammissibili quali attività di ricerca e sviluppo, ai sensi della disciplina normativa dettata in materia. Come si legge meglio negli stessi atti impugnati, infatti, "le attività svolte nel corso dei periodi di imposta 2016, 2017, 2018 e 2019 per la realizzazione della descritta soluzione software, non possono nel loro complesso qualificarsi come attività di R&S nell'accezione rilevante ai fini del credito d'imposta, trattandosi di miglioramenti ottenuti attraverso il ricorso a tecnologie software già note e diffuse, ancorché oggetto di necessario adattamento e personalizzazione per le specifiche esigenze della società." In virtù di tale conclusione, i verificatori hanno proceduto alla disamina della documentazione prodotta dalla società ricorrente sotto il diverso profilo dei costi sostenuti per tale attività, in riferimento a ciascun anno di imposta in cui si sarebbe svolto il progetto di ricerca e sviluppo, costi quasi interamente sconosciuti in quanto non presentavano le caratteristiche e le condizioni previste dalla legge al fine di un loro riconoscimento fiscale come costi eleggibili per la eventuale spettanza del credito di imposta.

Precisa ancora l'Ufficio che il recupero è stato giustificato sia sotto il profilo della non annoverabilità dell'attività svolta nella nozione di Ricerca e Sviluppo, sia sotto il profilo della non annoverabilità dei costi sostenuti e afferenti tale attività e che, di conseguenza, sono state irrogate le sanzioni previste in caso di utilizzo di crediti inesistenti ai sensi dell'art. 13, comma 5, del DLgs. 471/97, pari al 100% della somma erroneamente compensata. Contesta l'Ufficio la fondatezza delle eccezioni sollevate dalla parte privata.

Con riferimento alla mancanza del parere del MISE,

ribadito che si tratta di una facoltà e non un obbligo, osserva l'Ufficio di avere ritenuto superfluo, nel caso di specie, tale parere tecnico poiché i verificatori "hanno chiesto all'Appuntato scelto (qualifica speciale) [omissis], dottore in Informatica in servizio presso il Gruppo della Guardia di Finanza di Villafranca di Verona, un parere circa la qualificazione dell'ammissibilità al credito d'imposta per R&S del progetto presentato dalla [omissis] s.r.l." e quest'ultimo l'ha classificata come innovazione di processo, che, in quanto tale, non rientra tra le fattispecie ammissibili al credito d'imposta.

Con riferimento poi alla eccepita violazione dell'art. 3 del DL n. 145/2013 sotto il profilo dell'errata e falsa interpretazione di norme di legge (nella specie dell'assunzione di elementi interpretativi inconferenti e, comunque, in contrasto con il dato normativo), osserva l'Ufficio che ai sensi della normativa di settore, il credito d'imposta R&S spetta per le attività di ricerca fondamentale (lavoro sperimentale o teorico intrapreso principalmente per acquisire nuove conoscenze sui fondamenti di fenomeni e fatti osservabili, senza particolari applicazioni o utilizzi in vista), ricerca industriale (un'indagine originale intrapresa per acquisire nuove conoscenze, diretta principalmente verso uno scopo o un obiettivo specifico e pratico) e sviluppo sperimentale (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). Lo sviluppo di software è inteso, quindi, come attività di sviluppo sperimentale ma, per poter beneficiare del credito d'imposta R&S, il MISE chiarisce che 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.

In relazione al merito della vicenda ribadisce l'Ufficio la fondatezza del proprio operato anche con riferimento all'esame della relazione relativa al Progetto di R&S (iniziato nel 2016 e terminato nel 2019) prodotto dalla [omissis] S.r.l., dal quale si evince che le attività di progettazione ed implementazione reti informatiche sono attività indiscutibilmente riconducibili a mere operazioni di configurazione di prodotti software normalmente disponibili sul mercato,

lontane quindi da attività riconducibili alla R&S descritte nel paragrafo Premessa metodologica in termini di R&S. Più nello specifico, nessuna delle attività elencate e parzialmente descritte presentano caratteristiche di originalità tipiche della ricerca. Inoltre, i problemi risolti sono normalmente affrontati e risolti nel mercato dei servizi informatici su base sistematica impiegando anche tecniche equivalenti. Le attività descritte al paragrafo sviluppo ed integrazione di sistemi per la sicurezza informatica sono classificabili come ordinarie da parte di consulenti che si occupano di sicurezza di reti di calcolatori e di progettazione di infrastrutture di rete. Anche queste attività sono assolutamente da escludere dal campo della R&S data la loro completa assenza di originalità scientifica e la loro ormai consueta applicazione alle infrastrutture di rete e ai sistemi software di aziende di medie e grandi dimensioni, nelle quali la componente dei sistemi informatici rappresenti un asset fondamentale. Rileva infine che il paragrafo quali problemi tecnici e di sviluppo il progetto ha superato si limita a definire la natura stessa dei sistemi informatici, sia software che hardware, senza indicare alcun tratto di originalità o innovazione.

Ribadisce pertanto la piena legittimità degli atti di recupero anche con riferimento ai costi non riconosciuti ed alle sanzioni irrogate e conclude chiedendo il rigetto del ricorso con vittoria delle spese di lite. Parte ricorrente ha poi depositato una memoria illustrativa nella quale ha contestato il contenuto della costituzione dell'Ufficio ribadendo, in primo luogo, la carenza del necessario supporto tecnico alle conclusioni dell'Ufficio. Ha poi richiamato le eccezioni già articolate e reiterato le conclusioni formulate.

MOTIVI DELLA DECISIONE

Il Collegio, letti gli atti ed esaminati i documenti di causa, rileva che l'eccezione relativa alla mancata richiesta di un parere qualificato al MISE, non può essere accolta, atteso che la normativa prevede tale adempimento come una mera facoltà dell'Ufficio senza mai farlo diventare un obbligo, né sanzionare con la nullità un atto di recupero che non si fondi su tale parere. Unica conseguenza che può essere ricondotta alla omissione della richiesta di parere è una deficienza sul piano probatorio, da valutarsi caso per caso. Passando al merito della vicenda, osserva il Collegio che le attività rilevanti ai fini della fruizione

del credito d'imposta per ricerca e sviluppo sono disciplinate principalmente dall'art. 3 del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145, e successive modifiche, nonché dall'art. 1, comma 200, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 e sono identificate nella ricerca fondamentale, nella ricerca industriale e nello sviluppo sperimentale in campo scientifico o tecnologico, attività le cui caratteristiche sono individuate nelle lettere m), q) e j) del punto 15 del paragrafo 1.3 della comunicazione della Commissione europea (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014. Nel caso di specie si è di fronte ad una attività di sviluppo di un software che, in ogni caso, per potere beneficiare del regime premiale, deve essere stata tale da avere comportato un avanzamento delle conoscenze o delle capacità esistenti, anche nel settore software. Il già citato punto 15 del paragrafo 1.3 lett. J della comunicazione della Commissione europea (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014 definisce infatti lo sviluppo sperimentale come "l'acquisizione, la combinazione, la strutturazione e l'utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica, commerciale e di altro tipo allo scopo di sviluppare prodotti, processi o servizi nuovi o migliorati. Rientrano in questa definizione anche altre attività destinate alla definizione concettuale, alla pianificazione e alla documentazione concernenti nuovi prodotti, processi o servizi. Rientrano nello sviluppo sperimentale la costruzione di prototipi, la dimostrazione, la realizzazione di prodotti pilota, test e convalida di prodotti, processi o servizi nuovi o migliorati, effettuate in un ambiente che riproduce le condizioni operative reali laddove l'obiettivo primario è l'apporto di ulteriori miglioramenti tecnici a prodotti, processi e servizi che non sono sostanzialmente definitivi. Lo sviluppo sperimentale può quindi comprendere lo sviluppo di un prototipo o di un prodotto pilota utilizzabile per scopi commerciali che è necessariamente il prodotto commerciale finale e il cui costo di fabbricazione è troppo elevato per essere utilizzato soltanto a fini di dimostrazione e di convalida. Lo sviluppo sperimentale non comprende tuttavia le modifiche di routine o le modifiche periodiche apportate a prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione e servizi esistenti e ad altre operazioni in corso, anche quando tali modifiche rappresentino miglioramenti". Alla luce di tale previsione normativa, deve ritenersi che non possono rientrare nel novero delle

attività rilevanti ai fini della fruizione del beneficio le semplici personalizzazioni, adattamenti o miglioramenti di software già esistenti, anche se comportano benefici per l'impresa, in quanto tali attività rientrano nell'innovazione di processo e non nell'ambito della ricerca e sviluppo agevolabile, non essendo caratterizzate da elementi di originalità, creatività e incertezza tecnico-scientifica e non potendosi ritenere sufficiente il mero miglioramento funzionale di prodotti o processi esistenti. In particolare, per il software, è necessario che lo sviluppo comporti la creazione di nuove architetture, algoritmi o soluzioni tecniche non note, e non semplicemente l'adattamento di tecnologie già disponibili. Rileva ancora il Collegio che, nella fattispecie, l'Ufficio ha ritenuto di non dovere ricorrere al parere del MiSE in virtù del coinvolgimento da parte dei verificatori di un operatore della GdF, particolarmente qualificato essendo un laureato in informatica, che ha analizzato dal punto di vista tecnico la documentazione fornita da parte ricorrente, così fornendo una base scientifica al proprio operato. Per contro, dall'esame degli atti e delle produzioni di causa, non è dato evincere quali siano in concreto gli elementi innovativi che possono giustificare l'attribuzione del credito di imposta, di talché l'azione di recupero dell'Ufficio appare corretta. Per quanto attiene poi all'aspetto sanzionatorio, il Collegio non ritiene accoglibili i motivi di doglianza della parte privata. In caso di compensazione di crediti tributari inesistenti, trova applicazione l'art. 13, comma 5, DLgs. n. 471/97 che, nella formulazione vigente *ratione temporis*, prevedeva l'applicazione della sanzione dal 100% al 200% del credito indebitamente utilizzato. La legittimità dell'irrogazione della sanzione nell'atto impugnato trova conforto anche in una recente pronuncia della Suprema Corte (Ordinanza, 17.3.2025, n. 7154) nella quale si afferma -in tema di IVA- ma ritiene il Collegio che il principio sia applicabile anche nella fattispecie di cui è ricorso- "L'utilizzo in compensazione di un credito IVA annuale o infrannuale, per importi superiori ai limiti stabiliti dall'art. 17 del DLgs. n. 241 del 1997 nella formulazione applicabile *ratione temporis*, in anticipo rispetto ai termini ivi indicati, costituisce una violazione di carattere sostanziale, sanzionabile come un omesso versamento d'imposta e non assoggettabile all'istituto della continuazione,

di cui all'art. 12, comma 2, del DLgs. n. 472 del 1997, ma alla più severa disciplina del cumulo materiale previsto dall'art. 13 del DLgs. n. 471 del 1997".

Allo stato degli atti, pertanto, gli atti di recupero appaiono legittimi e vanno confermati.

Quanto alle spese di lite, in ossequio al principio della soccombenza, vanno poste a carico della parte ricorrente nella misura di euro 9.500,00.

P.Q.M.

La Corte di Giustizia tributaria rigetta il ricorso e condanna parte ricorrente alla rifusione delle spese di lite, liquidate in euro 9.500,00.

2

MASSIMA

In tema di credito d'imposta R&S, lo sviluppo del *software* è agevolabile solo quando comporti un effettivo avanzamento delle conoscenze o delle capacità esistenti e sia caratterizzato da elementi di **originalità, creatività e incertezza tecnico-scientifica**. Non sono, pertanto, agevolabili le mere personalizzazioni, configurazioni, adattamenti o miglioramenti funzionali di *software* e tecnologie già disponibili, anche se utili all'impresa, quando manchi la creazione di nuove architetture, algoritmi o soluzioni tecniche non note. In assenza di tali elementi innovativi, sono legittimi gli atti di recupero e l'irrogazione delle sanzioni.

3

IL COMMENTO

L'evoluzione normativa del credito R&S

Il credito d'imposta per ricerca e sviluppo

rappresenta uno dei casi più emblematici di agevolazione in cui la disciplina fiscale si integra con **valutazioni di carattere tecnico-scientifico**. È un intreccio che, fin dall'origine, ha segnato tanto la fase applicativa quanto (soprattutto) quella contenziosa: non solo perché l'agevolazione è stata oggetto di una stratificazione di interventi legislativi, ma perché i presupposti sostanziali del beneficio e – in particolare il perimetro delle attività qualificabili come R&S – discendono da definizioni di matrice sovranazionale, destinate per loro natura a essere **interpretate "in concreto", progetto per progetto**. In aggiunta, si tratta di un'agevolazione "automatica", nel senso che non è prevista una preventiva autorizzazione o domanda di ammissione per essere attivata ma le imprese che sostengono costi per spese ritenute ammissibili maturano il credito e possono utilizzarlo direttamente in compensazione.

L'agevolazione è stata introdotta dall'art. 3 del DL 23.12.2013 n. 145, convertito con modificazioni dalla L. 21.2.2014 n. 9, nell'ambito delle misure volte a sostenere lo sviluppo e la competitività delle imprese. La disciplina è stata successivamente oggetto di **numerosi interventi normativi**, a partire dalla L. 23.12.2014 n. 190 (legge di stabilità 2015), che ne ha ridefinito in modo significativo l'ambito applicativo e le modalità di determinazione del beneficio. La disciplina si fonda su un **meccanismo di tipo incrementale**, riconoscendo il beneficio in relazione alle spese sostenute in eccedenza rispetto alla media dei periodi precedenti e applicandosi ai periodi d'imposta dal 2015 al 2019. La sua attuazione è avvenuta con Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, di concerto con il Ministro dello Sviluppo economico, del 27.5.2015, che ha disciplinato in dettaglio le modalità di fruizione del credito, nonché gli adempimenti richiesti ai fini del suo utilizzo¹. Successivamente, la disciplina è

1 DM 27.5.2015 (decreto MEF-MISE attuativo del credito R&S).

stata ulteriormente modificata dalla legge di bilancio 2017 (L. 232/2016), dal c.d. "decreto dignità" (art. 8 del DL 87/2018) e dalla legge di bilancio 2019 (L. 145/2018), interventi che hanno inciso sia sull'intensità dell'agevolazione che sull'individuazione delle spese ammissibili. Il quadro normativo è stato, infine, profondamente riformulato con la legge di bilancio 2020 (art. 1 commi 198-209 della L. 160/2019), che ha sostituito il precedente meccanismo incrementale con un **nuovo credito parametrato ai costi complessivamente sostenuti**, segnando il passaggio a un modello agevolativo differente. Nel corso degli anni, anche l'Agenzia delle Entrate ha fornito **numerosi chiarimenti interpretativi mediante documenti di prassi**, contribuendo a definire l'ambito applicativo della disciplina, sia con riferimento alla qualificazione delle attività agevolabili che alla corretta individuazione delle spese rilevanti. In particolare, i principali interventi sono stati resi attraverso circolari, risoluzioni e risposte a interpello che hanno progressivamente chiarito i profili applicativi del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo. Tra i documenti di maggiore rilievo si segnalano la circ. 16.3.2016 n. 5 e la circ. 27.4.2017 n. 13, che hanno fornito i primi chiarimenti sistematici in ordine all'**ambito oggettivo e soggettivo dell'agevolazione**, nonché ai **criteri di individuazione delle spese ammissibili**. Successivamente, l'Agenzia ha ulteriormente precisato alcuni aspetti applicativi, tra cui la ris. 2.4.2019 n. 40 di cui si approfondiranno i contenuti nel seguito e la circ. 23.12.2020 n. 31, che ha affrontato, tra l'altro, il tema della **gestione degli interpelli** aventi ad oggetto fattispecie tecniche e della necessità di acquisire il **parere di amministrazioni competenti** per la qualificazione delle attività². Nel loro com-

plesso, tali interventi di prassi hanno progressivamente definito un quadro interpretativo articolato, nel quale assume rilievo centrale la corretta qualificazione tecnica delle attività e la documentazione delle spese sostenute, anche attraverso il coordinamento con altre amministrazioni competenti nei profili non strettamente fiscali.

Il perimetro delle attività eleggibili ai fini del credito R&S

Sotto il profilo oggettivo, il comma 4 dell'art. 3 del DL 145/2013 individua le attività agevolabili nelle categorie della **ricerca fondamentale**, della **ricerca industriale** e dello **sviluppo sperimentale**, includendo sia lavori teorici sia attività di combinazione e utilizzo di conoscenze esistenti finalizzate allo sviluppo o miglioramento di prodotti, processi o servizi. Parallelamente, il legislatore ha **escluso le modifiche ordinarie o periodiche prive di contenuto innovativo significativo**, delineando così un perimetro applicativo fondato su una valutazione sostanziale delle attività svolte. La ricerca fondamentale comprende i lavori sperimentali o teorici svolti per acquisire **nuove conoscenze**, senza applicazioni o utilizzazioni pratiche dirette. La ricerca industriale è, invece, finalizzata ad acquisire nuove conoscenze da utilizzare per mettere a punto **nuovi prodotti, processi o servizi** o per **migliorare quelli esistenti**; prevedendo anche la creazione di componenti di sistemi complessi, nella misura in cui ciò sia necessario per la ricerca industriale stessa. Lo sviluppo sperimentale, infine, si sostanzia nell'acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo di **conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica e commerciale**, allo scopo di produrre piani, progetti o disegni per prodotti, processi o ser-

2 Ulteriori chiarimenti sono stati forniti attraverso specifiche risoluzioni, come quella del 26.7.2022 n. 41, che ha affrontato il tema dei criteri di ammissibilità delle attività di ricerca e sviluppo in particolari settori, evidenziando la rilevanza del contenuto tecnico delle attività e del parere delle autorità competenti. Accanto a tali documenti, un ruolo significativo è stato svolto, anche, dalle numerose risposte a interpello, con cui l'Agenzia ha esaminato casi concreti, contribuendo a delineare in modo sempre più puntuale i confini applicativi della disciplina.

vizi nuovi, modificati o migliorati. Il perimetro include l'elaborazione di progetti e simili non destinati a uso commerciale e prototipi ad uso commerciale, nonché la produzione o il collaudo di prodotti, processi e servizi, a condizione che essi non siano impiegati o trasformati in vista di applicazioni industriali o finalità commerciali. Ne consegue che, pur in presenza di continui cambiamenti, il dettato normativo è rimasto sostanzialmente stabile. Le definizioni delle attività agevolabili contenute nel comma 4 dell'art. 3 citato determinano due conseguenze, ovvero la necessità di individuare:

1. i **criteri** in base ai quali tali attività devono essere **valutate**;
2. i **soggetti legittimati** a compiere la **valutazione** tecnico-scientifica necessaria per stabilire se un'attività è davvero R&S oppure no³.

I profili applicativi e la giurisprudenza di merito relativa al credito di R&S

Sul piano applicativo, la giurisprudenza ha progressivamente chiarito i criteri interpretativi della disciplina, con particolare riferimento all'onere della prova e alla qualificazione delle attività. In tal senso, è stato affermato che **incombe sulla società l'onere di dimostrare la sussistenza dei requisiti** previsti dalla legge per accedere all'agevolazione, non solo sotto

il profilo della tipologia di attività svolta, ma anche in relazione al periodo di effettivo svolgimento della stessa⁴. La mancata dimostrazione di tali elementi comporta il recupero del credito e la sua qualificazione come non spettante o, nei casi più gravi, come inesistente. Un ulteriore profilo oggetto di rilevante elaborazione giurisprudenziale concerne il **rapporto tra la normativa interna e i criteri tecnici elaborati in sede OCSE**, in particolare quelli contenuti nel Manuale di Frascati. Sul punto, diverse pronunce hanno evidenziato che, per i periodi d'imposta 2015-2019, la valutazione dell'ammissibilità delle attività deve essere effettuata esclusivamente sulla base della normativa vigente, senza possibilità di applicare retroattivamente criteri introdotti successivamente⁵. In particolare, la C.G.T. II Milano 16.6.2025 n. 1482/25/25⁶ ha affermato l'irrilevanza dei cinque criteri del Manuale di Frascati 2015 ai fini della qualificazione delle attività svolte in tali annualità, valorizzando invece una nozione di innovazione riferita al contesto dell'impresa⁷.

In linea con tale orientamento, ulteriori decisioni hanno ribadito che la spettanza del credito deve essere valutata secondo il principio del *tempus regit actum*, escludendo che parametri tecnici non previsti dalla normativa vigente possano essere utilizzati per negare il beneficio⁸. Ne deriva un quadro interpretativo in cui **l'accertamento dell'innovatività assume ca-**

3 Avolio D. "L'Agenzia delle entrate detta le regole per i controlli in materia di credito d'imposta R&S", *il fisco*, 5, 2021; Gagliardi F. "Credito di imposta ricerca, sviluppo e innovazione", *Pratica Fiscale e Professionale*, 20, 2023; Pagamici B. "Credito d'imposta ricerca e sviluppo. Attività di ricerca e sviluppo ammesse ed escluse dal bonus", *One FISCALE*.

4 C.G.T. II Umbria 10.1.2024 n. 12/1/24, in *Sistema Integrato Eutekne*.

5 C.G.T. I Milano 31.10.2025 n. 4303/9/25 (credito R&S e non retroattività Frascati), in *Sistema Integrato Eutekne*.

6 In *Sistema Integrato Eutekne*.

7 Sul punto, come previsto anche dalla C.G.T. I Brescia 3.2.2025 n. 46/2/25, in *Sistema Integrato Eutekne*, il legislatore ha espressamente previsto l'applicazione del Manuale di Frascati solo con riferimento al periodo d'imposta 2020. Nei periodi precedenti, il legislatore richiedeva che il prodotto o il processo fosse significativamente migliorato; non essendo necessario che risultasse del tutto nuovo per il settore di appartenenza. In aggiunta, se si dovesse fare riferimento al Manuale di Frascati nei periodi di imposta interessati dall'applicazione dell'art. 3 del DL 145/2013, bisognerebbe considerare l'edizione del 2002 e non quella del 2015. Tale distinzione è importante in quanto nella prima sono menzionati i cinque criteri per l'identificazione delle attività di ricerca e sviluppo ed è sufficiente che l'attività presenti un apprezzabile livello di novità. Si veda, anche, la sentenza della C.G.T. I Alessandria 1.8.2024 n. 193/2/24, in *Sistema Integrato Eutekne*, e il contributo di Gallio F. "Ai fini del credito R&S 2015-2019 l'innovatività va valutata per l'impresa non applicando il Manuale Frascati 2015 - Commento", *il fisco*, 32, 2025, p. 3204.

8 A livello operativo, un credito d'imposta per ricerca e sviluppo, riferito all'anno 2015 e fruito nell'anno 2016, deve ottemperare obblighi di legge *pro tempore* vigenti. In senso contrario, invece, si è espressa l'Agenzia delle Entrate con

rattere concreto e tecnico, spesso richiedendo **valutazioni specialistiche**, senza poter essere fondato su automatismi o criteri standardizzati. La giurisprudenza ha evidenziato come l'attività di ricerca e sviluppo possa consistere anche nel miglioramento di prodotti o processi esistenti, purché tale attività presenti **un contenuto innovativo effettivo** e non si esaurisca in interventi meramente esecutivi o ripetitivi⁹. In questo senso, è stato riconosciuto che anche attività di rielaborazione e combinazione di conoscenze preesistenti possono integrare sviluppo sperimentale, ove conducano a risultati nuovi o a un avanzamento tecnico apprezzabile.

Nel merito, è intervenuto anche il Ministero dell'Economia e delle Finanze con un atto di Indirizzo dell'1.7.2025 per precisare che il contribuente ha la possibilità di **richiedere la certificazione sulla qualificazione delle attività di ricerca e sviluppo**, anche dopo l'effettuazione degli investimenti e in assenza di eventuali contestazioni sull'utilizzo dei suddetti crediti.

In definitiva, il quadro normativo e giurisprudenziale relativo al credito d'imposta per ricerca e sviluppo ex art. 3 del DL 145/2013 evidenzia come l'agevolazione sia costruita su criteri normativi autonomi e debba essere interpretata **in coerenza con la disciplina vigente nei periodi di riferimento**, con particolare attenzione alla prova dell'attività svolta e alla concreta sussistenza di un contenuto innovativo.

I requisiti normativi per l'innovazione: il contrasto con la prassi precedente e i profili di incertezza

Nel caso in esame, la società aveva svolto nel corso dei periodi di imposta 2016, 2017, 2018

e 2019, delle attività finalizzate alla realizzazione di soluzioni *software*, sostenendo costi per lo sviluppo e il miglioramento dei propri prodotti, servizi e processi, ritenuti dalla stessa ammissibili ai fini dell'agevolazione fiscale. A parere dei verificatori, posizione poi condivisa dal Collegio giudicante, tali attività non potevano tuttavia essere ricondotte nell'alveo della ricerca e sviluppo agevolabile, in quanto consistenti in **mere operazioni di configurazione e personalizzazione di software normalmente disponibili sul mercato**. Gli interventi realizzati, pur richiedendo adattamenti alle specifiche esigenze aziendali, sarebbero stati effettuati mediante l'utilizzo di tecnologie già note e diffuse e, pertanto, **al più qualificabili come "innovazioni di processo"**, ma non come attività di ricerca e sviluppo in senso proprio. Su tali basi, i costi sostenuti dalla società sono stati integralmente disconosciuti. Secondo l'impostazione accolta dai giudici, infatti, affinché lo sviluppo del *software* possa essere considerato agevolabile, esso deve integrare un'attività di sviluppo sperimentale derivante *"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"*.

Nella motivazione, i giudici hanno richiamato, ai fini dell'individuazione delle attività ammissibili al beneficio del credito d'imposta, le definizioni di "sviluppo sperimentale" contenute nel paragrafo 1.3 della Comunicazione della Commissione europea 27.6.2014 n. 2014/C198/01, recante la *"Disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione"*. In particolare, è stata ribadita **l'esclusione dall'ambito dello sviluppo sperimentale delle modifiche di routine o periodiche a prodotti, processi di produzione o servizi esistenti**, anche qualora tali modifiche si traducano in effettivi miglioramenti.

la ris. 22.6.2018 n. 193 e giurisprudenza di merito, tra cui la C.G.T. II Basilicata 22.2.2024 n. 61/1/24 e la C.G.T. II Toscana 27.5.2025 n. 649/2/25, entrambe in *Sistema Integrato Eutekne*, che ritengono applicabile anche alla precedente normativa il rinvio al Manuale di Frascati del 2015.

⁹ C.G.T. II Veneto 5.3.2024 n. 241/5/2024, in *Sistema Integrato Eutekne*.

Tali definizioni, come noto, trovano origine nei criteri internazionali elaborati in ambito OCSE e codificati nel Manuale Frascati, strumento originariamente concepito per finalità statistiche di rilevazione delle citate spese.

L'impianto argomentativo della sentenza risulta, pertanto, coerente con l'orientamento espresso dall'Agenzia delle Entrate con la ris. 2.4.2019 n. 40, nella quale è stato chiarito che le attività di sviluppo di un *software* qualificabili come "innovazioni di processo" non rientrano tra quelle agevolabili ai fini del credito R&S¹⁰. Tale posizione è stata avallata anche dal parere del MISE (oggi MIMIT), secondo cui i criteri del Manuale di Frascati assumono rilievo per verificare la sussistenza dei requisiti sostanziali necessari a ricondurre un progetto a una delle tre categorie di ricerca e sviluppo (la ricerca fondamentale, la ricerca industriale e lo sviluppo sperimentale). In quest'ottica, possono essere considerate eleggibili soltanto le **attività caratterizzate da un elevato grado di incertezza, di novità e creatività, nonché da un rischio di insuccesso scientifico o tecnologico**, tale da rendere incerta la loro realizzazione attraverso il semplice ricorso alle conoscenze già disponibili nello stato dell'arte.

L'interpretazione restrittiva adottata con la ris. 40/2019 ha tuttavia suscitato significative perplessità¹¹, soprattutto alla luce di precedenti interventi di prassi (cfr. circ. 5/2016 e 13/2017), nei quali la stessa Amministrazione finanziaria, pur escludendo le modifiche ordinarie o periodiche, aveva riconosciuto l'ammissibilità delle modifiche di processo o di prodotto in grado di apportare miglioramenti significativi alle linee di prodotti e/o delle tecniche di produzione o alle caratteristiche dei prodotti stessi. Ne deriva **un quadro inter-**

pretativo non privo di ambiguità, che ha inciso in modo rilevante sulla prassi applicativa seguita dalle imprese. Per lungo tempo, infatti, molte aziende hanno incluso nel perimetro agevolabile le attività che, pur non dando luogo a innovazioni "di rottura", avevano determinato miglioramenti sostanziali rispetto alla situazione iniziale, valorizzandone la rilevanza in termini di novità per l'impresa.

La portata delle incertezze interpretative ha determinato anche un intervento in sede parlamentare (interrogazione a risposta immediata 26.6.2019 n. 5-02356), nel corso del quale è stato, tuttavia, precisato che la ris. 40/2019 non avrebbe introdotto nuovi criteri di selezione delle attività agevolabili, ma si sarebbe limitata a fornire **un coordinamento coerente con il quadro normativo e di prassi esistente**.

Nonostante tale orientamento amministrativo restrittivo, una parte significativa della giurisprudenza ha **progressivamente maturato una posizione più favorevole al contribuente**¹². Secondo tali pronunce, i requisiti particolarmente stringenti di innovatività e creatività mutuati dalla Comunicazione europea del 2014 non trovano fondamento nella normativa nazionale di riferimento, ma discendono da un'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria. In effetti, né la normativa primaria (art. 3 del DL 145/2013) né quella secondaria (DM MEF del 27.5.2015) subordinano il riconoscimento del credito di imposta al necessario "*superamento di ostacoli scientifico tecnologici non risolvibili con le conoscenze e capacità già disponibili nello stato dell'arte e nella prassi del settore*". Tali criteri derivano, piuttosto, da un'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria fondata su fonti esterne aventi natura prevalentemente interpretativa in ma-

10 Alberti P. "Bonus R&S escluso per l'innovazione di processo sul software", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 3.4.2019.

11 Avolio D., Mastromatteo A. "Secondo Assonime sanzioni da rivedere per le contestazioni sulla innovazione per il credito ricerca e sviluppo", *il fisco*, 1, 2020, p. 21.

12 C.G.T. I Napoli 31.1.2025 n. 1694/30/25, C.G.T. I Bologna 28.2.2025 n. 116/1/25, C.G.T. I Brescia 3.2.2025 n. 46/2/25, C.G.T. I Oristano 3.2.2025 n. 7/2/2025, tutte in *Sistema Integrato Eutekne*.

teria di aiuti di Stato. Secondo questo orientamento¹³, la spettanza o meno dell'agevolazione deve essere valutata avendo riguardo **esclusivamente al quadro normativo vigente nei periodi di imposta interessati (2015-2019)**¹⁴, tenendo conto che solo a partire dal 2020, il legislatore ha recepito espressamente i criteri del Manuale Frascati con l'introduzione del "nuovo" credito d'imposta per ricerca, sviluppo, innovazione e design (RSID) ad opera della L. 160/2019. Ne discende una **concezione dell'"innovazione" in senso relativo**, intesa come innovazione per l'impresa, e **non necessariamente come innovazione assoluta per il mercato**. In tale prospettiva, anche l'applicazione di conoscenze e competenze già esistenti può integrare un'attività agevolabile, qualora determini un **effettivo avanzamento** per l'organizzazione che la realizza.

Questo filone interpretativo ha trovato recente conferma nella sentenza TAR Lazio 29.7.2025 n. 15039¹⁵, che ha escluso la possibilità per l'Agenzia delle Entrate di restringere *ex post* il perimetro delle attività agevolabili, introducendo requisiti ulteriori rispetto a quelli previsti dall'art. 3 del DL 145/2013. In tal senso, il successivo recepimento espresso del Manuale di Frascati nella L. 160/2019 dimostrerebbe che, fino a quel momento, i criteri ivi contenuti non avevano efficacia vincolante nel nostro ordinamento. L'applicazione retroattiva di tali criteri finirebbe, pertanto, per compromettere il principio del legittimo affidamento, penalizzando le imprese che avevano programmato e realizzato le attività di ricerca e sviluppo nel rispetto del quadro

normativo vigente *ratione temporis*, delineato dall'art. 3 del DL 145/2013 e dal relativo decreto attuativo del 2015¹⁶.

Mancata richiesta del parere MISE

Uno dei passaggi più interessanti della sentenza è quello sul parere del MISE (oggi MI-MIT), considerato che la contribuente lamenta l'assenza del parere e che l'Ufficio replica - e la motivazione dà continuità a tale tesi - che si tratta di una facoltà e non di un obbligo. Nello specifico, la C.G.T. prende atto che l'Ufficio ha ritenuto superfluo il parere tecnico ministeriale in quanto i verificatori avrebbero coinvolto un operatore della Guardia di finanza con competenze informatiche, che ha analizzato la documentazione "dal punto di vista tecnico". In termini sistematici, il messaggio è chiaro: **quando la verifica richiede un pre-sidio tecnico, il giudice tende a ritenere meno decisivo il mancato ricorso al parere ministeriale**. Tale aspetto si lega, inevitabilmente, ai recenti tentativi di "riduzione del rischio contenzioso" derivanti dalle Linee guida (Decreto 4.7.2024) che mirano a diminuire il rischio di contestazione, offrendo criteri di qualificazione delle attività e, indirettamente, *standard* documentali più robusti. Pur essendo riferite al quadro attuale (R&S/innovazione/design), esse rappresentano una sorta di *best practice*: non perché cambino la regola applicabile al 2015-2019, ma perché indicano quali elementi tecnici l'Amministrazione si aspetta di trovare per riconoscere l'agevo-

13 C.G.T. II Lombardia 16.6.2025 n. 1482/25/25, in *Sistema Integrato Eutekne*.

14 L'unico richiamo alle fonti interpretative comunitarie nella normativa interna sarebbe quello relativo alla Comunicazione della Commissione Europea 2006/C 323/01, espressamente richiamata dal DM 28.3.2008 e dalla prassi dell'Amministrazione finanziaria (circ. MISE 46586/2006 e circ. Agenzia delle Entrate 5/E/2016) e non anche alla Comunicazione della Commissione Europea del 2014, richiamata dall'Agenzia delle Entrate nelle proprie risoluzioni.

15 In *Sistema Integrato Eutekne*. In tale sentenza, il Tribunale ha annullato il provvedimento di diniego di certificazione del MIMIT relativamente a un "vecchio" credito R&S (art. 3 del DL 145/2013), il quale in applicazione delle disposizioni attuative della procedura di certificazione contenute nel DPCM 15.9.2023 aveva disconosciuto l'ammissibilità all'agevolazione in base ai requisiti più stringenti presenti nel Manuale di Frascati nella versione del 2015. Sul tema, Ripa G., Lattanzi A. "Crediti d'imposta ancora in cerca di una corretta qualificazione"; *L'Accertamento*, 5, 2025.

16 In tal senso, si veda Sgattoni C. "Criteri del Manuale di Frascati inapplicabili al «vecchio» credito R&S", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 7.8.2025.

lazione. Il cuore decisionale della sentenza 56/2026, oggetto di commento, è però nella valutazione della prova. Dopo avere richiamato i presupposti e aver preso posizione sul parere MISE e inquadramento del *software*, il Collegio afferma – con una formula molto netta – che *"dall'esame degli atti e delle produzioni di causa, non è dato evincere quali siano in concreto gli elementi innovativi che possono giustificare l'attribuzione del credito d'imposta"*, con conseguente legittimità dell'azione di recupero. È un passaggio che fotografa una tendenza ormai frequente: **nel giudizio, occorrono evidenze tecniche** (tracciati di sviluppo, documentazione di test e insuccessi, specifiche, *benchmark*, verbali interni di decisione tecnica, ecc.) **capaci di rendere verificabile l'incertezza e il superamento dell'ostacolo tecnologico**.

Aspetti sanzionatori tra crediti inesistenti e crediti non spettanti

Le considerazioni svolte nei paragrafi precedenti in ordine alla qualificazione delle attività di ricerca e sviluppo assumono un rilievo particolarmente incisivo quando vengono traslate sul piano sanzionatorio. Come già evidenziato nella ricostruzione del quadro normativo e giurisprudenziale, infatti, la delimitazione del perimetro delle attività agevolabili incide direttamente sulla qualificazione del credito d'imposta fruito come "inesistente" o "non spettante", con **conseguenze profondamente diverse in termini amministrativi e penali**. La pronuncia in commento si inserisce in tale contesto aderendo a un orientamento che tende a ricondurre all'**ipotesi di credito inesistente** le fattispecie in cui le attività dichiarate come R&S non siano ritenute eleggibili sulla base di un'interpretazione rigorosamen-

te ancorata ai criteri di **derivazione unionale** (richiamati nei paragrafi precedenti), estendendo così l'ambito applicativo del regime sanzionatorio più grave di credito inesistente. Nel caso in esame, tale qualificazione è stata giustificata non solo dalla ritenuta insussistenza dei presupposti normativi dell'agevolazione, ma anche dalla **negata ammissibilità dei costi sostenuti imputati al progetto**.

Tale impostazione appare coerente con la linea interpretativa dell'Amministrazione finanziaria illustrata nella ris. 40/2019 – già analizzata nelle sezioni precedenti – ma espone a rilevanti criticità sistematiche se confrontata con la natura intrinsecamente valutativa del credito R&S. Diversamente da altre misure basate su parametri quantitativi o oggettivamente verificabili, il credito R&S richiede **apprezzamenti qualitativi** fondati su concetti quali **l'innovatività, l'incertezza tecnologica e l'avanzamento** rispetto allo stato dell'arte. In tale prospettiva, la distinzione tra credito inesistente e credito non spettante si presenta particolarmente **problematica**, in quanto rischia di **sovrapporre il piano dell'inesistenza sostanziale dell'attività a quello, ben diverso, dell'errata qualificazione giuridica di attività effettivamente svolte**. Le conseguenze di tale sovrapposizione risultano rilevanti non solo ai fini dell'applicazione delle sanzioni amministrative, ma anche con riferimento all'estensione dei termini di accertamento ex art. 27 comma 16 del DL 185/2008 e alla possibile rilevanza penale della condotta ai sensi dell'art. 10-*quater* del DLgs. 74/2000.

In questo contesto si colloca l'intervento del legislatore delegato con il DLgs. 87/2024¹⁷, che ha inteso ridurre le incertezze applicative introducendo una **definizione normativa** puntuale delle nozioni di credito inesistente e di credito non spettante¹⁸. La nuova disci-

17 La riforma fiscale 2024 (DLgs. 87/2024, in vigore dall'1.9.2024) ha rimodulato le sanzioni amministrative per i crediti inesistenti, portandole al 70%-140% (anziché 100%-200%), e definito il credito non spettante (25% di sanzione).

18 In base alla nuova formulazione, rientrano nella nozione di crediti inesistenti quelli per i quali *"mancano, in tutto o in parte, i requisiti oggettivi o soggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento"* oppure i cui citati requisiti *"sono oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni artificiali"*. Per contro, la nozione di credito non spettante ricomprende tre distinte fattispecie: i) i *"crediti utilizzati in difetto*

plina consente di ancorare la qualificazione del credito a elementi oggettivi meglio circoscritti, distinguendo nettamente le ipotesi di assenza radicale dei presupposti (o di condotta fraudolenta) da quelle in cui il credito, pur fondato su una realtà economica esistente, risulti utilizzato in modo non conforme alla disciplina di riferimento. Tale distinzione assume una valenza centrale proprio in relazione ai crediti d'imposta di natura valutativa, quali il credito R&S, già oggetto – come visto nei paragrafi precedenti – di ampie oscillazioni interpretative.

Il collegamento tra le nuove definizioni normative e il credito R&S è stato ulteriormente chiarito dall'atto di indirizzo dell'1.7.2025 del viceministro dell'Economia e delle Finanze, che ha posto l'attenzione sulla terza categoria di crediti non spettanti, tipicamente riscontrabile proprio nei crediti d'imposta "sovvenzionali" come i crediti per le attività di R&S. In tali ipotesi, generalmente, l'errore del contribuente attiene **non già alla mancanza dell'attività, ma alla sua qualificazione ai fini agevolativi**. È in quest'ottica che assume particolare rilievo lo strumento della certificazione introdotto dall'art. 23 del DL 73/2022, inteso come meccanismo di prevenzione del contenzioso, prevedendo la possibilità di richiedere a soggetti qualificati il **rila-**

scio di una certificazione, che attesti la qualificazione di determinati investimenti effettuati o da effettuare al fine di verificare la loro compatibilità con la misura agevolativa. La certificazione, in quanto vincolante anche per l'Agenzia delle Entrate una volta validata dal MIMIT, rappresenta un tentativo di ridurre l'area grigia nella quale più facilmente si innesta il rischio di riqualificazione del credito da non spettante a inesistente.

Tuttavia, l'esperienza del credito R&S dimostra come il confine tra le due categorie resti, in concreto, **difficile da tracciare**, soprattutto quando le attività sono effettivamente svolte ma la loro qualificazione giuridicobutaria risulta discutibile. Il rischio di una indebita riqualificazione del credito da "non spettante" a "inesistente" rimane, pertanto, particolarmente elevato nei casi – frequenti nella prassi – in cui l'innovazione è reale, ma non assume i connotati più radicali richiesti da un'interpretazione rigorosamente ancorata ai criteri del Manuale di Frascati. In tale prospettiva, assumono un rilievo strategico sia la predisposizione di un'adeguata documentazione tecnica, idonea a dimostrare l'effettività e la natura delle attività svolte, sia il ricorso agli strumenti di certezza preventiva introdotti dal legislatore, come la **certificazione prevista dall'art. 23 del DL 73/2022**.

dei prescritti adempimenti amministrativi espressamente previsti a pena di decadenza"; ii) i "crediti fruiti in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti ovvero, per la relativa eccedenza, da quelli fruiti in misura superiore a quella stabilita dalle norme di riferimento"; iii) "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".