

DONNINI & ASSOCIATI

Dottori Commercialisti e Revisori Legali

Viale da Verrazzano 7 - 54036 MARINA DI CARRARA/MS

Tel. e fax autom. 0585 – 787666 – 787667 – 630478

Cod.fisc. e part. iva 00705190452



Carrara, 30 novembre 2024
DL/

Spett./le Ditta/Società/Sig.

BONUS RICERCA E SVILUPPO (R&S) CREDITI NON SPETTANTI O INESISTENTI?

1 - Il Prof. Avv. Gaspare Falsitta, illustre docente di diritto tributario ed arguto commentatore di cose fiscali, amava dire già una quarantina di anni fa che – la citazione è a memoria - “*per la pubblica amministrazione ogni agevolazione è un atto contro natura*”. E in effetti ne abbiamo prova in questi anni di sovrabbondanza di *bonus* (edilizi, verdi, per infissi, facciate, mobili, Industria 4.0, ecc.), *bonus* che – come il miele – hanno attirato ed attirano sempre sia industrie api benefiche che mosche opportuniste.

Contro le mosche opportuniste – divenute numerose ed invadenti, nonché pesantemente nocive - l' Agenzia delle Entrate e la Guardia di Finanza hanno quindi scatenato un' offensiva mirata e chirurgica. Purtroppo però – data la contiguità di “golosi” così diversi sulla medesima materia – il controllo ha finito per travolgere anche api industrie (¹).

2 - Particolarmente temibile è sempre sembrato il *bonus* R&S (cfr. ns. circol. 18 agosto 2021), per diverse sue proprie criticità:

- a) la genericità delle direttive tecniche ed il riferimento a manuali *esterni* alla legislazione, per cui resta sempre difficile decidere il perimetro delle “ricerche” sicuramente ammissibili;
- b) “*l' estrema vaghezza del requisito... del presupposto costitutivo*” (cfr. anche sub par. 5);
- c) la conseguente “libertà interpretativa” consentita agli Organi di controllo, in genere assai restrittiva (Falsitta *dixit*);
- d) i risvolti penali che s' accompagnano all' indebito utilizzo del *bonus* in compensazione.

Il *bonus* in questione risulta poi ancor più temibile per la presenza di organizzati promotori, suadenti come il Serpente con Eva, interessati a far passare per “ricerca”- onde ricavarne una provvigione - anche semplici innovazioni al menù in una mensa aziendale (cfr. punto a).

3 - Sulle questioni tecniche non siamo “attrezzati”, le specifiche competenze risultando completamente estranee alla preparazione tributaria/legale. Anzi, sembra ormai pacificamente accettato che, per la medesima ragione, neppure all' Agenzia delle Entrate (*ergo*: nemmeno alla GdF) è riconosciuta quella competenza essenziale, per cui un confronto diretto nelle Corti di Giustizia su qualche rilievo potrebbe avere, come in tanti casi ha già avuto, buone possibilità di successo. Il fatto è che – come in una partita a *poker* – bisogna comunque andare a “vedere”,

¹ Ricomprendiamo tra le “api industrie” – per proseguire la metafora – anche le “api industrie ma sbadate”, quelle cioè che in buona fede pensavano di fare R&S ed invece sbagliavano.

sostenendo perciò i rischi economici della giocata (leggasi: più gradi di giudizio, spese di difesa, sanzioni, ecc.).

4 – Dal punto di vista giuridico si deve premettere che la eventuale negazione del diritto al *bonus* R&S non comporta in sé sanzioni di sorta. Le comporta invece la *spendita* del credito attraverso la compensazione. E qui il Legislatore (sia quello del 2021 e poi quello del 2024) ha inteso fare differenza – giustamente – tra condotte artificiose, subdole se non addirittura false, da un lato; e condotte invece erranee, connotate da buona fede o da (anche estremo) semplicismo, dall’ altro (ii). Per cui: al dolo o mancanza grave (i) non sono concessi spazi d’ uscita, bensì sanzioni pesanti e denuncia all’ autorità giudiziaria; all’ errore/semplicismo invece (ii) spettano le possibilità di ravvedimento o sanatoria, ed eventualmente di non punibilità penale. Nel primo caso – come si sa - i crediti utilizzati in compensazione sono definiti “*inesistenti*”, nel secondo “*non spettanti*”. Lo si vedrà meglio nel seguito.

5 - L’ Agenzia delle Entrate – ce lo dice la stampa specializzata ed in particolare Il Sole 24 Ore – tende a classificare come inesistenti tutti i crediti discendenti da progetti in cui non riconoscono le caratteristiche richieste dal bonus R&S ⁽²⁾. Ciò – Falsitta a parte - anche in forza della prima formulazione dell’ art. 13, quinto comma, D. Lgs. 471/1997, secondo la quale – limitandoci alla fattispecie peggiore – sono crediti inesistenti quelli “*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-bi e 36-ter d.p.r. 29 settembre n. 600....*” (cfr. par. 2, lett. b). Una definizione che non ha davvero il pregio della chiarezza.

6 – Il D. Lgs. 87/2024 ha recentemente riformulato le definizioni sia intervenendo radicalmente sul predetto art. 13, comma 4, D. Lgs. 471/1997 che sul D. Lgs. 74/2000, contenente la relativa disciplina penale. E così il quadro è divenuto finalmente (quasi) unitario.

“Quasi” perché, per l’ aspetto penale, la Corte di Cassazione (sentenza 25018 del 17 settembre 2024) attribuisce alle nuove definizioni il valore di interpretazione autentica. Con efficacia perciò retroattiva. Sotto il profilo fiscale, invece, la misura delle sanzioni resta ancorata al tempo in cui la violazione risulta effettivamente commessa (cfr. par. 4: la data della compensazione).

7 – Dall’ art. 1 D. Lgs 74/2000 viene ora questo quadro:

lettera g-quater

“*per crediti inesistenti si intendono*

- 1) *I crediti per i quali mancano, in tutto o in parte, i requisiti oggettivi e soggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento;*
- 2) *I crediti per i quali i requisiti oggettivi e soggettivi di cui al n. 1 sono oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente e ideologicamente falsi, simulazioni o artifici;”*

lettera g-quinquies

“*per crediti non spettanti si intendono:*

- 3) *I crediti fruiti in violazione delle modalità di utilizzo previsti dalle leggi vigenti...;*
- 4) *I crediti che, pur in presenza dei requisiti soggettivi e oggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento, sono fondati su fatti non rientranti nella disciplina attributiva del credito per difetto di ulteriori elementi o particolari qualità richiesti...”.*

Si vede bene così che il *busillis* riguarda i “*requisiti oggettivi e soggettivi*”, non definiti altrimenti. Ma che – questo l’ evidente pensiero del Legislatore – gli interpreti sono senz’ altro in grado di comprendere.

8 – I commenti alle nuove definizioni sono stati in generale improntati all’ insoddisfazione. La dottrina in effetti s’ aspettava qualcosa di più *tranchant*, di decisivo. Tra i tanti commentatori, Andrea Giovanardi (professore ordinario di diritto tributario presso l’ Università di Trento) pubblicò il

² Della GdF non si legge molto. Si ha però l’ impressione, per quel che si sente, di un atteggiamento un po’ più morbido.

28 giugno 2024, per Ipsoa, un intervento intitolato *“Crediti d’imposta non spettanti e inesistenti. Qualche passo avanti c’è, ma si poteva fare di più!”*. E la sua conclusione fu che – anche dopo le richiamate modifiche - sussistano *“due tipologie di “crediti inesistenti”, quella che si caratterizza per la mancanza dei <<requisiti oggettivi o soggettivi specificamente indicati nella normativa di riferimento>> (che chiameremo **inesistenti tout court**) e quella che si connota per il fatto che gli anzidetti requisiti <<sono oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici>> (che chiameremo **fraudolenti**)”*. Egli precisa quindi che *“anche nel nuovo assetto...possono esserci crediti inesistenti pur in presenza di una attività svolta”*.

Alla stessa maniera si esprimono altri commentatori. La maggior parte di loro resta comunque sulla difensiva. E lo stesso Giovanardi conclude il suo intervento con queste parole: *“...a mio parere una soluzione veramente chiarificatrice era a portata di mano: bastava limitare il perimetro dei crediti inesistenti a quelli fraudolenti”* ⁽³⁾.

Le suddette considerazioni sono senz’altro condivisibili. Ma nella valutazione della dottrina manca ancora qualcosa, a nostro avviso: il riconoscimento che il quadro di par. 7, lungi dall’essere un “piccolo passo”, contiene indicazioni assai coerenti tra loro e comunque decifrabili.

9 - In effetti, tornando alle classificazioni di par. 7, non si può dire che l’espressione *“requisiti oggettivi e soggettivi”* sia del tutto oscura. Anzi, essa funziona a nostro sommo parere da fondamentale chiave di lettura dell’intera disposizione.

Se si decide infatti che *“requisiti oggettivi e soggettivi”* stia ad indicare *tout court* **tutte** (si sottolinea: tutte) le condizioni previste per l’ammissibilità al *bonus*, il punto 1 di par. 7 risulta chiaro: l’assenza di un solo requisito costituisce vizio grave e determina crediti inesistenti. Ed altrettanto chiaro è il punto 2. Quando però si passa al punto 4 dello stesso paragrafo ci si viene a trovare davanti ad un vero assurdo logico: che nonostante la presenza di **tutti** (si sottolinea: tutti) gli elementi per l’ammissibilità al *bonus*, i correlativi crediti non possono comunque essere riconosciuti in quanto *“fondati su fatti non rientranti nella disciplina attributiva del credito per difetto di ulteriori elementi o particolari qualità”*. E’ perciò di tutta evidenza che i **fatti non rientranti nella disciplina attributiva** costituiscono necessariamente materia altra e diversa rispetto ai *“requisiti oggettivi e soggettivi”*. Se vi rientrassero, il punto 4 sarebbe del tutto inutile e contraddittorio perché ripeterebbe il divieto già espresso al punto 1, però classificando in modi diversi l’esito della medesima violazione.

La “formula” adottata dal Legislatore dice invece che – non rientrando appunto nei “requisiti” - tali **fatti** restano indubbiamente un vizio impeditivo ma diverso e di assai minore gravità: l’indebito viene così inquadrato tra i meno offensivi “crediti non spettanti”.

10 – Ciò stabilito non si saprebbe cosa ricomprendere in tali **fatti non rientranti nella disciplina attributiva** se non l’attività materiale di ricerca (“fatti”, appunto) svolta nel convincimento o nella speranza di vederla poi riconosciuta come valida ai fini del *bonus*, ed invece priva delle condizioni tecniche stabilite dai famigerati manuali di Frascati o di Oslo. Attività non nuova, per dire. Non meritevole (le ipotizzate innovazioni al menù in una mensa aziendale in chiosa di par. 2). O non arrivata a conclusione, forse ⁽⁴⁾.

Non si può invece dubitare, di contro, della assoluta necessità di tutti gli altri requisiti (*“pur in presenza dei requisiti soggettivi e oggettivi...”*): effettiva esecuzione della ricerca, inerenza delle spese concorrenti, corretta e genuina documentazione, formale certificazione peritale, esposizione del credito in dichiarazione, eccetera. L’assenza di uno solo di questi caratteri fondamentali ricaccerebbe infatti il credito tra quelli “inesistenti” del capo 1 di par. 7.

11 – Si sa che naturalmente i verificatori tributari, ma anche moltissimi commentatori, restano comunque affascinati dal concetto di “simulazione” (punto 2 di par. 7) per cui – se si effettuano

³ Si veda anche (Il Sole 24 Ore del 10 settembre 2024) Roberto Cordeiro Guerra: *“Crediti inesistenti: i presupposti tutti identificati per legge”*.

⁴ Può accedere al *bonus* una ricerca che non è approdata a risultati positivi, con soluzioni cioè che costituiscano arricchimento delle conoscenze o addirittura “brevettabili”? Siamo sicuri una esperienza negativa sia perciò totalmente inutile? Chi decide che la ricerca errata non ha insegnato qualcosa?

“ricerche” poi dichiarate inammissibili (di nuovo le ipotizzate innovazioni al menù in una mensa aziendale in chiusura di par. 2) – automaticamente s’ incapperebbe nella “simulazione”. Da qui l’ *inesistenza* del credito, con quel che segue.

Grazie però al D. Lgs. 87/2024 nelle Definizioni (art.1 D. Lgs. 74/2000) si legge ora (lett. g-bis) che “...<<per “operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente>> si intendono le operazioni apparenti,..., poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto o in parte ovvero le operazioni riferite a soggetti fittiziamente interposti””. Ciò che – a nostro avviso - lega assai le mani a chi con la “simulazione” riterrebbe di avere un *jolly* buono per tutte le situazioni.

Contro questa tendenza giova probabilmente rilevare che nessuno ha mai accusato di “simulazione” Cristoforo Colombo, che pure credeva d’ essere arrivato nelle Indie. Ma sarebbe di sicuro “simulazione” lo sbarco sulla luna del 1969, se il filmato fosse stato ingannevolmente girato (come crede ancora qualcuno) negli *studios* di Hollywood.

12 – Rafforza questo quadro interpretativo il contenuto del D.L. 146/2021 che abilita al riversamento spontaneo del credito senza interessi e senza sanzioni anche coloro che “abbiano realmente svolto, sostenendo le relative spese, attività **in tutto o in parte non qualificabili come attività di ricerca e sviluppo ammissibili nell’ accezione rilevante ai fini del credito d’ imposta**””. E’ stato quindi il Legislatore a stabilire che anche un errore grave e totale, così ampio da far svolgere una attività “**in tutto**” non qualificabile R&S, meriterebbe comunque la sanatoria, prevista in sostanza per i soli crediti “non spettanti”.

Non si può negare che così, ancor prima del D. Lgs. 87/2024, si era tracciata esattamente la linea di demarcazione tra crediti “inesistenti” e “non spettanti”. E’ la frode a far la differenza, come vorrebbe anche il citato Prof. Giovanardi, non l’ errore.

Questa tesi fu *adombrata* già da L. Ambrosi e A. Iorio su Il Sole 24 Ore del 7 maggio scorso, sotto il titolo “*Crediti inesistenti e non spettanti da ridefinire*”.

13 – Da quanto precede si perviene a questa situazione conclusiva:

RIGO	REQUISITI	ATTIVITA	CREDITO
I	PRESENTI	SI	AMMESSO
II	MANCANTI	SI	INESISTENTE
III	MANCANTI	NO	INESISTENTE
IV	ARTEFATTI	SI	INESISTENTE
V	ARTEFATTI	NO	INESISTENTE
VI	PRESENTI	NO	NON SPETTANTE

con questi significati:

PRESENTI	I requisiti ricorrono tutti
MANCANTI	I requisiti mancano in tutto o anche solo in parte
ARTEFATTI	I requisiti sono stati oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente e ideologicamente falsi...
ATTIVITA’ SI	La ricerca s’ inquadra – ed è stata materialmente svolta – secondo il manuale di Frascati
ATTIVITA’ NO	La ricerca (effettivamente svolta) non trova corrispondenza nel suddetto manuale.

. * * * * *

Confidiamo di aver fornito un utile contributo su una questione davvero complicata, che vede aperti molti contenziosi. Ed avendo qui espresso un parere argomentato e non viziato da interesse alcuno, saremmo grati a chi volesse confutare le tesi esposte o – nell’ ipotesi contraria – manifestare la propria adesione.

Restiamo perciò a disposizione ed inviamo intanto i migliori saluti.

DONNINI & ASSOCIATI
Dr. Luciano Donnini

STU-CIR/CIR24-CIR/POR