

# Ricerca, tax credit al bivio tra adesione e contenzioso

A cura di Luca Gaiani

Gli articoli in questa pagina sono tratti dalle due sessioni di Master Telefisco del 16 e 23 ottobre.

Per le contestazioni sul credito d'imposta in ricerca e sviluppo, le imprese studiano la soluzione più opportuna, tra accertamento con adesione e contenzioso, tenendo conto delle chance di certificazione "blocca accertamenti" e dell'incerta decorrenza della nuova definizione di crediti inesistenti introdotta dal Dlgs 87/2024, oltre che del "contributo" prospettato dal disegno di legge di Bilancio per il 2025.

## Strategie differenziate

Le imprese che hanno fruito di crediti di imposta R&S (articolo 3, Dl 145/2013) – per i quali l'agenzia delle Entrate, in base a successive interpretazioni ufficiali, tende a negare la sussistenza dei requisiti di spettanza (in base al Manuale di Frascati) – si pongono l'interrogativo di quale sia la strada da seguire in caso di intervenuta contestazione (Pvc e successivo atto di recupero) oppure qualora il Fisco non abbia ancora effettuato rilievi.

Le strategie sono differenziate nei due casi. In assenza di contestazioni formali, la strada principale da percorrere (o provare a percorrere) è quella della certificazione dei crediti con la procedura di cui al Dpcm 15 settembre 2023 e provvedimenti attuativi che inibisce gli accertamenti fiscali. A luglio di quest'anno, il ministero ha pubblicato le linee guida per la certificazione e, quanto ai crediti del Dl 145/2013, ha sostanzialmente richiamato i punti del Manuale di Frascati, cioè di quelle istruzioni di cui all'epoca non si era affermata l'obbligatorietà.

## Certificazione parziale

Potrà dunque accadere che il perito abilitato non sia in grado di certificare tutti i crediti (o, meglio, tutti i progetti i cui costi hanno generato i crediti) e si limiti a una certificazione parziale. In queste situazioni, per determinare la (minor) spesa incrementale agevolabile, occorrerà un impegnativo lavoro di ricostruzione della media triennale in termini omogenei e dunque eliminando anche da questo parametro i costi dei sotto-progetti che non sarebbero stati ammissibili in base ai nuovi criteri.

In presenza di Pvc o di atto di recupero, l'attività di "certificazione" (anche parziale), che non è consentita con gli effetti indicati dalla norma, potrà comunque essere di supporto nei tentativi di definizione precontenziosa o nel giudizio. Per gli atti notificati dal 30 aprile scorso (articolo 38-bis, Dpr 600/1973), è esperibile il

procedimento di accertamento con adesione che consente, nei 90 giorni di sospensione dei termini per ricorrere, di provare a convincere l'ufficio producendo certificazioni "proforma". Non si applica invece il contraddittorio preventivo (articolo 6-bis dello Statuto) se l'atto riguarda crediti considerati "inesistenti" (articolo 7-bis, Dl 39/2024), come generalmente avviene secondo la prassi del Fisco.

### **Crediti non spettanti**

Sulla distinzione tra crediti inesistenti e non spettanti, che ha sollevato un ingente contenzioso (sentenza delle Sezioni Unite 34419/2023), il legislatore è intervenuto con il Dlgs 87/2024. La definizione è ora contenuta nell'articolo 1 del Dlgs 74/2000 e ha valenza sia penale che tributaria. Anche se si dovrà attendere l'orientamento della giurisprudenza, parrebbe, da una prima lettura, che l'assenza dei requisiti di "Frascati" contestata dalle Entrate configuri, semmai, la non spettanza del credito (crediti «fondati su fatti non rientranti nella disciplina attributiva ... per difetto di ulteriori elementi o particolari qualità richiesti ai fini del riconoscimento...»).

La nuova definizione – che vale anche per il passato ai fini penali-tributari (con la possibilità, se prevarrà la tesi di credito non spettante, di avvalersi della non punibilità del reato in base al nuovo comma 2-bis dell'articolo 10-quater in presenza di condizioni di obiettiva incertezza riguardanti gli elementi o le qualità richieste per la spettanza del credito) – è letteralmente limitata, ai fini tributari (sanzioni e termini di decadenza), alle violazioni commesse dal 1° settembre 2024.

Una doppia decorrenza che certo provocherà un ulteriore contenzioso anche alla luce di una recente sentenza della Cassazione (25018/2024) che parla di carattere interpretativo della nuova disposizione.

© RIPRODUZIONE RISERVATA