

Con la sentenza del Tar Lazio chiarito in via definitiva il campo d'applicazione della norma

Crediti R&S, criteri flessibili

Fino al 2019 in salvo: Manuale di Frascati non invocabile

Pagina a cura
DI GIUSEPPE RIPA
E ALESSANDRO LATTANZI

L'applicazione retroattiva dei criteri dettati dal Manuale di Frascati, ai fini della certificazione dei crediti di R&S, ex art. 3, dl 145/2013 è illegittima. Questo è quanto emerge dalla sentenza n. 15039 dello scorso 29 luglio con cui il Tar Lazio ha aggiunto un ulteriore tassello alla annosa questione sui crediti d'imposta per ricerca e sviluppo. La sentenza rappresenta, senza ombra di dubbio, un importante spartiacque e soprattutto chiarisce definitivamente il campo di applicazione della norma scindendo i due periodi, ante e post art. 1, legge 160/2019, tale per cui ai progetti realizzati antecedentemente, il Manuale di Frascati, non essendo mai stato specificamente richiamato dalla normativa di riferimento, non rappresentava un requisito oggettivo necessario per poter beneficiare dei crediti d'imposta di R&S.

La sentenza, letta congiuntamente con le novità apportate dal dlgs 87/2024, che ha introdotto le nuove definizioni di crediti d'imposta inesistenti e non spettanti (aventi valenza retroattiva secondo le prime sentenze formatesi sul punto in seno alla Cassazione), alle sentenze delle Corti di merito tributarie ed al recente atto di indirizzo del Mef depongono ormai in senso univoco: per i progetti realizzati sino al 31/12/2019, il Manuale di Frascati non può essere invocato e, conseguentemente, ove l'attività di ricerca e sviluppo sia stata effettivamente svolta, il credito utilizzato in compensazione non può mai essere qualificato come inesistente.

La sentenza ha anche il pregio di inserirsi in un contesto ulteriore, ossia quello della certificazione introdotta dall'art. 23, dl 73/2022, la quale richiede – paradossalmente – l'applicazione dei requisiti di novità, creatività, incertezza, sistematicità e trasferibilità/riproducibilità, ossia proprio quelli det-

tati dal Manuale di Frascati, nonostante la norma istitutiva del credito non li avesse mai richiesti.

Per meglio capire l'evoluzione che ci si attende sulla questione, appare opportuno esaminare preliminarmente i fatti di causa.

La controversia. Una società impugnava dinanzi al Tar del Lazio il provvedimento con cui il Mimit aveva ritenuto non idonee le certificazioni ex art. 23, co. 2, dl 73/2022, poiché risultavano assenti tre dei cinque requisiti fondamentali (novità, sistematicità, riproducibilità) richiesti dal Manuale e dalle linee guida del 2024. Pertanto, i progetti di R&S realizzati per le annualità 2017, 2018 e 2019, sulla base delle previsioni contenute nell'art. 3, dl 145/2013, a seguito del disconoscimento delle certificazioni, non avrebbero permesso di beneficiare dei relativi crediti d'imposta.

I giudici amministrativi, accogliendo il ricorso della società, hanno effettuato un pregevole excursus normativo, richiamando anche le sentenze delle Corti di Giustizia Tributaria formatesi sulla questione, concludendo che la spettanza dei crediti di imposta riconosciuti ai sensi dell'art. 3, dl 145/2013 deve essere valutata esclusivamente alla luce del quadro normativo vigente nel periodo d'imposta di riferimento.

Nel caso oggetto del contendere, i crediti erano stati maturati per progetti realizzati per le annualità 2017, 2018 e 2019, ossia in annualità per cui la normativa di riferimento era quella prevista dall'art. 3, dl 145/2013 e s.m.i. ove il Manuale di Frascati non veniva espressamente richiamato; le interpretazioni amministrative e non normativa fornite da parte dell'Agenzia con la circolare 5/E/2016, che rimandava alla circolare del Mise n. 46586/2009, richiamavano l'applicazione del Manuale di Oslo quale punto di riferimento per l'agevolazione.

Solo con un cambio di orientamento successivo, formatosi a partire dalla circolare n. 59990/2018 del Mise e dalla ri-

soluzione n. 40/E/2019 dell'Agenzia delle entrate è stata introdotta un'interpretazione innovativa volta a richiamare i cinque criteri specifici.

Tuttavia, tale impostazione poggiava soltanto sull'interpretazione amministrativa, ma non normativa, poiché solo con l'art. 1, co. 200, L. 160/2019 (c.d. "Legge di Bilancio 2020") i requisiti dettati dal Manuale di Frascati sono stati espressamente richiamati quali elementi essenziali per la fruizione del beneficio fiscale.

Nemmeno il rimando alla prassi della Commissione europea può avallarsi per la retroattività, in quanto la comunicazione della Commissione del 27 giugno 2014 si riferiva ad una edizione del Manuale di Frascati del 2002 che recepiva una nozione di attività di ricerca e sviluppo significativamente più ampia e flessibile rispetto a quella delineata nella versione del 2015.

Ne discende, allora, che l'applicazione retroattiva di tali criteri è illegittima, poiché lederebbe il legittimo affidamento dei contribuenti, i quali avevano pianificato e realizzato i singoli progetti sulla base del quadro normativo vigente ratione temporis.

Conseguenza di ciò, è anche l'illegittimità dell'applicazione retroattiva alle certificazioni ex art. 23, co. 2, dl 73/2022, poiché né l'art. 3, co. 5 del dpcm del 15/9/2023, né le relative linee guida di attuazione costituiscono fonti normative, rappresentando queste mere fonti regolamentari.

Pertanto, il Mimit deve valutare i progetti esclusivamente sulla base dei criteri normativi dettati dalle singole leggi d'imposta allora vigenti: per i progetti realizzati sino al 31/12/2019 i cinque criteri dettati non possono mai essere in alcun modo chiamati in gioco.

Gli sviluppi sulle certificazioni ex art. 23, co. 2, dl 73/2022. È chiaro che la sentenza impatti in maniera dirompente sulla questione a 360 gradi, sia in esito ai contenziosi in essere, sia in esito alle certificazioni richieste dai contribuenti ai fini di ottenere



uno scudo contro le verifiche dell'Agenzia delle Entrate, volte a qualificare i crediti di R&S come inesistenti.

In particolare, le linee guida per la redazione delle certificazioni del 4 luglio 2024 rimandano direttamente al campo di applicazione dei requisiti previsti dal Manuale di Frascati (si veda il par. 1.1.3). Sulla base della sentenza sopra citata, appare doveroso un revirement del Ministero, il quale dovrà adeguarle tenendo conto dei due ambiti temporali, ante e post legge 160/2019, cosicché quelle in corso di redazione o ancora da redigere, possano trovare un corretto campo di applicazione.

Per quelle già redatte e bocciate, ovviamente limitatamente al caso in cui venga contestata l'assenza dei requisiti del Manuale di Frascati, è chiara la necessità di impugnare il provvedimento; mentre, per quelle bocciate, per cui i termini d'impugnazione siano spirati, appare doveroso l'esercizio del potere di autotutela da parte del Mimit (di spontanea volontà ovvero su richiesta del contribuente), volto ad

annullare il provvedimento di "bocciatura".

Gli sviluppi in ambito fiscale. L'impatto non può che avere effetti anche sull'ambito fiscale, tanto nella fase istruttoria avviata dagli Uffici, quanto contenziosa, che penale.

Circa i primi due punti di vista, appare ormai netta l'impossibilità per gli Uffici di continuare a qualificare (in sede istruttoria), ovvero sostenere gli atti di recupero (in sede contenziosa) poggianti sull'inesistenza dei crediti che difettino dei requisiti del Manuale di Frascati; ciò, lo si ribadisce, anche alla luce di quanto apportato dalla riforma fiscale con il dlgs 87/2024 alle nuove definizioni indicate nelle lett. g-quater e g-quinquies, art. 1, dlgs 74/2000 (aventi efficacia retroattiva, in quanto hanno precisato ciò che già esisteva, senza innovarlo, Cassaz. n. 25018/2024), applicabili in ambito amministrativo per il richiamo di cui al co. 4, art. 13, dlgs 471/97 e all'atto di indirizzo del Mef dello scorso 1° luglio.

Quanto all'ambito penale,

infine, sfuggendo all'inesistenza, il credito potrebbe tutt'al più essere qualificato come non spettante, ossia "salire" dalla contestazione del comma 2 a quella del comma 1 dell'art. 10-quater dlgs 74/2000, tale per cui vi è la possibilità di fruire della specifica causa di non punibilità.

Difatti, con il già citato dlgs 87/2024, nell'articolo in esame è stato introdotto il comma 2-bis, per cui è esclusa la punibilità quando, anche per la natura tecnica delle valutazioni, sussistono condizioni di obiettiva incertezza in ordine agli specifici elementi o alle particolari qualità che fondano la spettanza del credito.

Dunque, si auspica una definitiva fuoriuscita dell'inesistenza dei crediti d'imposta per R&S, per i progetti attuati in esito all'art. 3, dl 145/2013, ove carenti dei requisiti dettati dal Manuale di Frascati ma, soprattutto, si auspica una presa di posizione definitiva da parte dell'Agenzia delle Entrate volta a recepire tale orientamento sia sulle istruttorie in essere, che nei contenziosi pendenti.

—● Riproduzione riservata—

L'impatto della sentenza sui crediti R&S

Certificazioni ex art. 23, co. 2, dl 73/2022	• Per i progetti di R&S eseguiti sino al 31/12/2019 non è possibile applicare retroattivamente i requisiti previsti dal Manuale di Frascati • Le "bocciature" potranno essere impugnate, ove nei termini • Autotutela del ministero sulle bocciature richiamanti il Manuale di Frascati nel periodo ante 31/12/2019, ove decorsi i termini
Linee guida per la redazione della certificazione	• Appare evidente la necessità di aggiornarle, scindendo il periodo ante e post legge 160/2019: • nel periodo ante prevedendo l'applicazione dei criteri più ampi e flessibili previsti dal Manuale di Oslo • limitando la sussistenza dei 5 requisiti ai soli progetti effettuati a partire dal 2020
Ambito tributario	Ulteriore tassello volto ad escludere definitivamente l'inesistenza del credito d'imposta in caso di assenza dei 5 requisiti
Ambito penale	Esclusa l'inesistenza, possibilità di fruire della causa di non punibilità ex co. 2-bis, art. 10-quater dlgs 74/2000 in caso di non spettanza