

BANDI, AGEVOLAZIONI, BONUS, CONTRIBUTI A FONDO PERDUTO

di **LUCIANO SORGATO**

## Credito d'imposta R&S e comminazione delle sanzioni

*Le controversie sul credito d'imposta R&S non appaiono legittimamente sanzionabili, alla luce di un quadro normativo e di prassi contraddittorio e mutevole, che integra un'obiettivo incertezza interpretativa idonea a escludere la responsabilità sanzionatoria del contribuente.*

Nella sentenza della Corte di giustizia tributaria di primo grado di Padova 16.12.2025, n. 581 relativa al credito d'imposta di R&S, a fronte della richiesta di non comminazione delle sanzioni per l'obiettivo incertezza della portata regolamentare delle relative norme, il giudice patavino ha ritenuto di statuire che *"quando al contribuente vengono fornite indicazioni tramite circolari, documenti, prassi e altre fonti giuridiche, da parte dell'Ufficio, non può invocarsi l'annullamento delle sanzioni"*. Proprio la *"linearità"* di tali scritti di prassi ha portato la Dottrina a ritenere fiscalmente non più differibile la riconfigurazione in Italia di un'autentica concezione di Stato di diritto. La rappresentazione del quadro normativo di riferimento e le tappe temporali della relativa disciplina dispositiva consente di **confutare in modo netto la statuizione del giudice di Padova**.

**Con l'art. 3 D.L. 145/2013** vennero inizialmente individuate le attività ammesse al credito d'imposta individuandole (c. 3) nella *"ricerca fondamentale"*, nella *"ricerca industriale"* e nello *"Sviluppo sperimentale"*, come contenute nel paragrafo 1.3, punto 15 della Comunicazione della Commissione Europea 2014/C 198/01 del 27.06.2014, la quale dispone in ordine ai principi unionali applicabili agli *"aiuti di Stato in favore della ricerca, dello sviluppo e dell'innovazione"*. Trattavasi di definizioni solo intrinse di genericità ed estrema flessibilità prive di un coordinamento autenticamente concreto. Da tali linee guida fornite dagli organi decisionali dell'Unione Europea, in ordine all'incremento dei livelli di ricerca, sviluppo ed innovazione, derivava l'abbinamento finalistico dell'incentivo fiscale alla promozione dello sviluppo, della ricerca industriale e dell'adeguamento dell'organizzazione aziendale.

**L'elemento della novità**, in tale prima fase di operatività dell'incentivo fiscale (da ricongiungere temporalmente sino al 2020), andava riferito alla soluzione di problemi non prontamente evidenti a qualcuno che disponeva di familiarità con le sole conoscenze basilari diffuse nel settore in cui l'imprenditore agiva e non con il superamento di ostacoli e incertezze della scienza e tecnologia per conseguire un beneficio esteso all'intera economia, come invece sostenuto dall'Amministrazione Finanziaria. Un diverso approdo interpretativo non appare in alcun modo condiviso proprio dalla chiara lettera legislativa dell'art. 3 D.L. 145/2013, la quale ammetteva senza equivoci al beneficio fiscale anche il solo *"miglioramento dei prodotti, processi o servizi esistenti"* (c. 4, lett. b) o *"la produzione di piani, progetti o disegni per prodotti, processi o servizi modificati o migliorati"* (c. 4, lett. c).

A tal proposito **nelle iniziali istruzioni di prassi la stessa Agenzia delle Entrate** aveva chiarito che si dovevano intendere escluse dal perimetro dell'agevolazione le sole ordinarie modifiche stagionali, di design di un prodotto, sostituzioni di poco conto, mentre dovevano assumersi come incluse le modifiche di processi e prodotti che apportavano cambiamenti e miglioramenti significativi delle linee e/o delle tecniche di produzione o dei prodotti, come la sperimentazione di una nuova linea produttiva e la modifica delle caratteristiche tecniche e funzionali di un prodotto (paragr. 2.1 della circolare 16.03.2016, n. 5/E). Erano quindi escluse solo le modifiche di routine e le modifiche periodiche apportate a prodotti e processi di fabbricazioni già esistenti e radicati.

**Nella giurisprudenza di merito** viene rimarcato che *"le agevolazioni dovevano premiare le imprese che investono in tecnologia e ricerca allo scopo di perseguire un'innovazione consistente nell'adozione di conoscenze e capacità esistenti, con la sola condizione che apportino una novità per la singola impresa che investe nella ricerca, senza che si renda necessaria la creazione di una novità della conoscenza "in assoluto"* (si cfr. tra le altre. Corte di giustizia tributaria di secondo grado di Bologna n. 307/2021, Corte di giustizia tributaria di secondo grado di Aosta n. 95690/2022 e Corte di giustizia tributaria di secondo grado di Aosta n. 35/2023).

**Dal 2018** l'Amministrazione Finanziaria ha avviato la campagna di recupero del credito d'imposta promossa dal Governo introducendo il ricorso a quelli che sono stati definiti *"i fuorvianti e inquinanti criteri di classificazione adottati a livello internazionale per le rilevazioni statistiche nazionali in materia di ricerca e sviluppo rappresentati nel Manuale di Frascati (nella versione del 2015) privo di qualsivoglia valore normativo e non riferibile né all'OCSE, né ai suoi Stati membri"*.