

## **Indebita compensazione ex art. 10-quater D. Lgs 74/2000: la difficile collocazione dei cd. "crediti ricerca e sviluppo" tra giurisprudenza altalenante e novità legislative.**

di **Federico Scafuri**

**Sommario.** **1.** La controversa definizione di crediti inesistenti e crediti non spettanti tra la giurisprudenza penale e le SU civili – **2.** Le nuove definizioni introdotte dal D.Lgs 84/2024 – **3.** La peculiare natura dei crediti "R&S" secondo le prassi dell'Amministrazione Finanziaria: il "Manuale di Frascati" e il "Manuale di Oslo" – **4.** L'assenza del presupposto costitutivo dell'innovatività dei crediti di imposta per attività di ricerca e sviluppo – **5.** Riflessioni conclusive.

### **1. La controversa definizione di crediti inesistenti e crediti non spettanti tra la giurisprudenza penale e le SU civili.**

Prima dell'introduzione della fattispecie penale<sup>1</sup>, quando la distinzione era rilevante unicamente in ambito tributario, si indicava come credito "non spettante" il credito esistente ed esatto nel suo ammontare ma, per qualche motivo, non utilizzabile: crediti non esigibili, non fruibili nell'annualità, che superavano il limite massimo compensabile<sup>2</sup>.

Il concetto di inesistenza, invece, era riferito ai crediti frutto di una vera e propria invenzione del contribuente, attraverso l'utilizzo di documentazione falsa - quali fatture o consulenze - o frutto di una creazione estemporanea avvenuta in sede di compilazione del modello F24. Rientravano in tale categoria i crediti

---

<sup>1</sup> Il reato, introdotto dall'art. 35, co. 7, del D.L. n. 223 del 4 luglio 2006 (noto come "Decreto Bersani", convertito con L. 4 agosto 2006, n. 248), al suo esordio rappresentava una novità nel panorama penale-tributario, non essendo precedentemente disciplinato dalla L. 516/1982.

<sup>2</sup> Secondo quanto indicato dalla Suprema Corte, sez. III, del 7 luglio 2015, n. 36393, un "credito tributario non spettante, ai fini di cui al d.lgs. n. 74 del 2000, art. 10-quater, [è] quel credito che [...] pur certo nella sua esistenza ed ammontare sia, per qualsiasi ragione normativa, ancora non utilizzabile (ovvero non più utilizzabile) in operazioni finanziarie di compensazione dei rapporti fra il contribuente e l'Erario".

soggettivamente inesistenti - ovvero in cui non era titolare del credito colui che li porta in compensazione<sup>3</sup> - e i crediti soggetti a condizione sospensiva<sup>4</sup>.

Nella formulazione originaria della norma penale, il delitto era strutturato come reato commissivo, realizzato mediante compilazione e successivo invio da parte del contribuente di un Modello F24 con il quale venivano utilizzati in compensazione – indifferentemente - crediti inesistenti o non spettanti<sup>5</sup>.

L'art. 9, co. 1, D.lgs. n. 158 del 2015, ha poi sostituito integralmente la previsione, con l'introduzione di due distinte fattispecie: al primo comma si sanziona l'indebito utilizzo di crediti "non spettanti" mentre il secondo punisce la più grave fattispecie di indebita compensazione di crediti "inesistenti"<sup>6</sup>.

La fattispecie penale non conteneva una definizione precisa così come alcun rinvio alla norma tributaria, lasciando indefinita la concreta individuazione dei crediti *de quibus*.

Gli approdi tributari risalgono a prima dell'intervento del legislatore che, con il d.lgs. n. 158/2015 – oltre a rivedere il sistema sanzionatorio penal-tributario – riformulava anche l'art. 13 del d.lgs. n. 471/1997, avente ad oggetto le violazioni degli obblighi di versamento dei tributi.

In particolare, il comma 4 dell'art. 13 introduceva una specifica sanzione per l'ipotesi di utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo normativamente previste; ci si riferisce, in questo caso, a "crediti non spettanti".

---

<sup>3</sup> Cass. pen., sez. III, 26 giugno 2014, n. 3367: *"il portare, eventualmente, in detrazione un credito tributario, pur astrattamente esistente ma riferito ad altro soggetto, integra gli estremi della compensazione con un credito inesistente o, meglio, inesistente relativamente alla posizione del soggetto che operi la compensazione"*.

<sup>4</sup> Come chiarito dalla Cassazione, sez. III, del 26 giugno 2014, n. 3367 *"anche in questo caso, laddove si tratti di condizione sospensiva, fintanto che essa sia pendente, il credito, trattandosi di fattispecie e formazione progressiva, ancora non è sorto - esso è, pertanto, inesistente -, mentre, se si trattasse di condizione risolutiva, una volta verificatasi quest'ultima, il credito stesso sarebbe definitivamente venuto meno"*.

<sup>5</sup> Il testo originario recitava: *"La disposizione di cui all'art. 10-bis si applica, nei limiti ivi previsti, anche a chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'art. 17, d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti o inesistenti"*

<sup>6</sup> La norma attualmente in vigore recita *"1. È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a cinquantamila euro. 2. È punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro. 2-bis. La punibilità dell'agente per il reato di cui al comma 1 è esclusa 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"*.

Diverso è il caso dei crediti inesistenti, disciplinato al comma 5 del medesimo art. 13, dove detti crediti sono espressamente definiti come quelli in relazione ai quali manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non è riscontrabile mediante i controlli automatizzati<sup>7</sup> di cui agli artt. 36-bis, 36-ter del d.P.R. n. 600/1973, e 54-bis del d.P.R. n. 633/1972<sup>8</sup>.

Un primo orientamento<sup>9</sup> - portato avanti principalmente dalla Corte di cassazione civile sulla base di valutazioni di carattere normativo<sup>10</sup> - riteneva configurabile, nel caso di sussistenza dei citati requisiti - mancanza del presupposto costitutivo e inesistenza non riscontrabile attraverso i controlli -, la più gravosa fattispecie di cui al secondo comma dell'art. 10-*quater*. Mutando quindi gli approdi tributari, indicava come residuale la categoria della "non spettanza"<sup>11</sup>, sussistente unicamente nell'ipotesi in cui l'irregolarità fosse rilevata attraverso i controlli "automatizzati". Secondo tale approdo, il Legislatore desiderava limitare la nozione di crediti inesistenti a quelli che avessero richiesto per la loro scoperta una complessa attività istruttoria, non essendo facilmente

---

<sup>7</sup> I controlli automatizzati sono processi attraverso i quali l'amministrazione finanziaria interviene utilizzando dati ed elementi direttamente ricavati dalle dichiarazioni presentate e da quelli in possesso dell'anagrafe tributaria. Questi controlli formali delle dichiarazioni vengono effettuati sulla base dei criteri selettivi stabiliti dal Ministero.

<sup>8</sup> Cfr. Cassazione civile, sez. trib., del 16 novembre 2021, n. 34443: per credito inesistente si intende "il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo (il credito che non è, cioè, reale) e la cui inesistenza non è riscontrabile mediante i controlli di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 36-bis e 36-ter e al D.P.R. n. 663 del 1972, art. 54-bis".

<sup>9</sup> Cfr. Cass. pen., sez. III, 21 gennaio 2022, n. 7615.

<sup>10</sup> Cfr. cass. civ., sez. trib., 16 novembre 2021, n. 34443-34444. In particolare, la cass. civ., sez. trib., 16 novembre 2021, n. 34444 indica che l'affermazione secondo cui non avrebbe senso differenziare i crediti "inesistenti" dai "crediti non spettanti" sia da respingere "perché nella stessa definizione positiva di "credito inesistente" può rinvenirsi la conferma della dignità della distinzione delle due categorie in discorso".

<sup>11</sup> Come confermato dalla stessa Cass. pen., sez. III, 16 novembre 2022, n. 45558, che ha affermato come "lo stesso non può che essere qualificato come inesistente sia perché manca il presupposto costitutivo sia perché, proprio in considerazione del meccanismo fraudolento mediante il quale si è originato, l'inesistenza non sarebbe stata riscontrabile mediante i controlli automatizzati o formali".

Nel caso di specie, la Suprema Corte ha affrontato gli aspetti penali riguardanti la circolazione dei crediti d'imposta derivanti dal superbonus, stabilendo che "in tema di reati tributari, anche i crediti di imposta ceduti ai sensi dell'art. 121 d.l. 19 maggio 2020, n. 34, conv., con modif., dalla l. 17 luglio 2020, n. 77, relativa alla disciplina del "superbonus 110%", possono dar luogo, in quanto derivanti direttamente dal diritto originario in capo al committente alla detrazione d'imposta di costi in realtà non sostenuti, al delitto previsto dall'art. 10-*quater*, comma 2, d.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, se utilizzati in compensazione dal cessionario, avendo natura di crediti non spettanti o inesistenti".

evincibili dai controlli "formali"<sup>12</sup>; il tutto evitando di punire con le sanzioni più gravi le ipotesi in cui il credito, sostanzialmente inesistente, potesse, comunque, essere facilmente intercettato.

L'orientamento opposto affermava che al mancato richiamo da parte dell'art. 10-*quater* del D.lgs. n. 74/2000 dell'art. 13 del D.lgs. n. 471/1997 conseguisse l'inapplicabilità della nozione ivi contenuta<sup>13</sup>. Inoltre, si evidenziava come la norma tributaria non fornisse una definizione specifica della "non spettanza" e di certo non negli stessi termini indicati dal comma 5 della stessa norma, non richiedendone gli stessi presupposti di fatto. I concetti di "crediti inesistenti" e "crediti non spettanti" ex articolo 10-*quater* del D.lgs. n. 74 del 2000 dovevano ritenersi del tutto insensibili alle previsioni tributarie: la definizione di "crediti inesistenti" contenuta nel D.lgs. n. 471 del 1997, era confinata all'illecito amministrativo disciplinato dal D.lgs. n. 158.<sup>14</sup>

E quindi, seguendo la tesi autonomista, crediti "non spettanti" si sarebbero dovuti intendere quelli utilizzati oltre il limite normativo ovvero in violazione di un qualche divieto di utilizzo, riportandosi così il concetto di "non spettanza" a un irregolare utilizzo della procedura di compensazione, con la totale irrilevanza che l'illecito emergesse dai controlli formali citati<sup>15</sup>. Per crediti "inesistenti", invece, si sono indicati quelli non esistenti materialmente dal punto di vista oggettivo o soggettivo oppure quelli che, pur esistenti, risultavano già utilizzati. In tale ottica assumeva rilevanza penale anche l'indebita compensazione di crediti sia pur esistenti, ma derivanti da dichiarazioni omesse, potendo essere utilizzati in compensazione solo i crediti risultanti dalle dichiarazioni effettivamente presentate. Questo approdo, riconducibile principalmente a pronunce delle Sezioni Penali, in estrema sintesi, dava rilievo a valutazioni di carattere naturalistico: deve considerarsi inesistente il credito non vero, non reale, privo di elementi giustificativi fenomenicamente apprezzabili<sup>16</sup>.

La controversia interpretativa, che portava gli operatori economici a non usufruire delle numerose agevolazioni previste dal Legislatore, ha richiesto un intervento chiarificatore ad ampio raggio<sup>17</sup>, sia sulle nozioni tributarie che sull'estendibilità all'ordinamento penale degli approdi civilistici.

---

<sup>12</sup> G. L. SOANA, *I reati tributari*, Giuffrè, Milano, p. 434.

<sup>13</sup> F. Zaccaria, *crediti non spettanti. Crediti inesistenti e atti di recupero: cos'è cambiato dal 2016*, in *Il Fisco*, 2016; Cass. pen. sez. III, 22.2.2022, n. 23083.

<sup>14</sup> Cassazione penale, sez. III, 22 febbraio 2022, n. 23083.

<sup>15</sup> In questo senso Cass. pen. Sez. III, 7 luglio 2015, n. 36993.

<sup>16</sup> Cass. pen., Sez. III, 1° dicembre 2022, n. 455582.

<sup>17</sup> Ordinanza Cass. civ., sez. V, 2 dicembre 2022, n. 35536 e Ordinanza Cass. civ., sez. V 8 febbraio 2023, n. 3784.

Le Sezioni Unite della Cassazione hanno confermato il primo orientamento<sup>18</sup> e hanno quindi espressamente esteso tale approdo alla norma penale: i giudici, infatti, hanno espressamente indicato come *"la definizione di crediti inesistenti e di crediti non spettanti debba intendersi senza soluzione di continuità e unitaria tra ambito penale tributario."*<sup>19</sup>

Subito si sono poste in aperto contrasto alcune pronunce di legittimità delle Sezioni penali che hanno ribadito l'insensibilità della fattispecie delittuosa alle definizioni tributarie appena confermate dalle Sezioni Unite: l'inesistenza era legata unicamente all'assenza o carenza del presupposto generante il credito medesimo, senza la necessaria ed ulteriore condizione della non tracciabilità dell'utilizzo mediante metodologie di controllo previste in ambito tributario. Si criticava, inoltre, la scelta, ingiustificata, di riconoscere come presupposto il mancato riscontro mediante tali procedure solo per i crediti inesistenti - e non, *ab contrario*, per i crediti non spettanti - con la conseguenza, definita *"assurda"* dalla stessa Cassazione, che *"nella stessa disposizione conviverebbero irragionevolmente due diversi presupposti della medesima condotta"*<sup>20</sup>.

## 2. Le nuove definizioni introdotte dal D. Lgs 84/2024.

Le ambiguità interpretative hanno convinto il Legislatore ad intervenire per raggiungere *"una più rigorosa distinzione normativa anche sanzionatoria tra le fattispecie di compensazione indebita di crediti di imposta non spettanti e inesistenti"*<sup>21</sup>. La speranza di taluni di vedere aggiunto un sigillo normativo alle pronunce delle Sezioni Unite è stata nuovamente frustrata: sono state introdotte all'art. 1 del D.lgs 74/2000 nuove definizioni<sup>22</sup> che, tuttavia, non paiono

---

<sup>18</sup> Nello specifico, i giudici di legittimità avevano indicato come l'ipotesi di inesistenza *"Si tratta di ipotesi in cui il credito viene creato direttamente con il modello F24 pur in assenza di riscontro documentale od esposizione nella dichiarazione o, ancora, in forza di attività artificiose mediante la creazione di crediti fittizi, ancorché, in questo caso, riportati nelle dichiarazioni. Le condotte rilevanti, dunque, sono quelle caratterizzate da profili abusivi, occulti o fraudolenti, che, in quanto tali, sono rilevabili solamente attraverso riscontri di coerenza contabile del modello di versamento e non meramente cartolari poichè non emergenti dalle dichiarazioni presentate (o da esse falsamente emergenti) o dal mero raffronto con i relativi modelli di versamento. In altri termini, il più severo regime giuridico previsto dall'art. 27, commi 16-20, ha riguardato - contrariamente a quanto sostenuto dal Procuratore generale - solo la compensazione di crediti connotati da una condizione di inesistenza qualificata dalla non verificabilità in sede di controllo formale"*. Cass. civ., sez. Unite, 11.12.2023 n. 34419.

<sup>19</sup> Cass. civ., sez. Unite, 11.12.2023 n. 34419 e Cass. civ., sez. Unite, 11.12.2023 n. 34452.

<sup>20</sup> Cass. pen., sez. III, 3.2.2024, n. 6.

<sup>21</sup> Secondo quanto previsto dell'art. 20, comma 1, lett. a), n. 5) della legge 9 agosto 2023, n. 111/23 (cd. Legge Delega).

<sup>22</sup> D.lgs. 74/2000, Art. 1, *g-quater*) per "crediti inesistenti" si intendono:

sufficientemente precise da fugare i dubbi interpretativi emersi negli anni. Il Legislatore sembra aver una volta per tutte essersi espresso per l'autonomia della definizione penalistica, ampliando, al contempo, l'area di operatività della fattispecie dei crediti inesistenti<sup>23</sup>: lo conferma esplicitamente la relazione accompagnatoria che riconosce un rapporto di sussidiarietà tra le due fattispecie, con i *"crediti non spettanti che divengono oggetto di una valutazione solo successiva, e residuale, rispetto alla preventiva verifica dell'inesistenza"*<sup>24</sup>.

I crediti inesistenti si possono ora suddividere in due categorie: una prima che si caratterizza per la mancanza dei *"requisiti oggettivi o soggettivi specificamente indicati nella normativa di riferimento"*, che potremmo definire come crediti *"inesistenti tout court"* e una seconda in cui tali requisiti sono *"oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici"*. Con riferimento a questi ultimi, il legislatore introduce espressamente la necessità di provare che, in presenza di un'attività effettivamente svolta, l'agevolazione sia sorta in un contesto simulatorio e, quindi, di inesistenza fattuale (e non giuridica). Per quanto riguarda invece i crediti *"inesistenti tout court"*, la novità risiede nella richiesta che i presupposti mancanti risultino in modo specifico dalla normativa di

---

1) i crediti per i quali mancano, in tutto o in parte, i requisiti oggettivi o soggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento;

2) i crediti per i quali i requisiti oggettivi e soggettivi di cui al numero 1) sono oggetto di rappresentazioni fraudolente, attuate con documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici;

*g-quinquies*) per "crediti non spettanti" si intendono:

1) i crediti fruiti in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti ovvero, per la relativa eccedenza, quelli fruiti in misura superiore a quella stabilita dalle norme di riferimento;

2) 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 ai fini del riconoscimento del credito;

3) i crediti utilizzati in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi espressamente previsti a pena di decadenza.;

<sup>23</sup> A. Giovanardi, *"Prime osservazioni sullo schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio tributario"*, in Riv. Tel. dir. Trib., 20 aprile 2024.

<sup>24</sup> Relazione illustrativa del 14.3.2024: *"In definitiva, viene reso esplicito il rapporto di sussidiarietà tra le due fattispecie, occorrendo prendere abbrivio da quella dei "crediti inesistenti", rispetto alla quale assume rilievo dirimente la verifica – per effetto di attività meramente ricognitive – degli elementi che nell'economia della specifica normativa di riferimento assurgono alla dignità giuridica di "presupposti costitutivi". Solo all'esito, una volta esclusa la sussumibilità nella categoria dei crediti inesistenti per effetto dell'immediato riscontro dei relativi presupposti costitutivi, andrà esplorato il distinto e residuale profilo della "spettanza" connesso ai profili per i quali residuino margini di apprezzamento valutativo."*

riferimento, con la conseguenza che non appare più possibile contestare l'inesistenza di un credito sulla base di mere prassi interpretative che non trovino preciso riscontro nella legge istitutiva dell'agevolazione<sup>25</sup>.

Per i "crediti non spettanti" il legislatore delegato prevede invece tre diverse classificazioni. A un primo *genus* vengono riportati i crediti portati in compensazione in violazione delle modalità di utilizzo normativamente previste o utilizzati in misura superiore a quella stabilita dalle leggi di riferimento. La seconda tipologia, invece, riguarda le agevolazioni fondate su fatti non rientranti nella disciplina attributiva del credito per difetto di ulteriori elementi o particolari qualità richiesti ai fini del riconoscimento del credito; al riguardo risulta tutt'altro che agevole individuare quali sarebbero gli "ulteriori elementi" e le "particolari qualità" che, pur non impattando sull'esistenza del credito, possano condurre ugualmente al suo disconoscimento. L'ultima categoria, infine, indica i crediti utilizzati in difetto dei necessari adempimenti amministrativi esplicitamente previsti a pena di decadenza, con la conseguenza che risulteranno spettanti le agevolazioni fiscali fondate su fatti reali rientranti nella disciplina attributiva e utilizzati in misura e con le modalità stabilite dalla medesima, ma in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi di carattere strumentale, nel caso questi non vengano previsti a pena di decadenza.

Parrebbe che il tentativo del Legislatore di sciogliere il nodo gordiano venutosi a creare circa i limiti applicativi dei crediti inesistenti/non spettanti non sia pienamente riuscito. Seppure sia stata confermata con certezza l'autonomia delle definizioni penalistiche, risulta ancora difficile distinguere le due categorie: pensiamo, ad esempio, al credito non spettante per difetto di specifici elementi o particolari qualità rispetto al credito inesistente per mancanza dei presupposti costitutivi previsti dalla normativa. I confini tra le due fattispecie risultano così confusi da farli ritenere, quasi, inesistenti.

### **3. La peculiare natura dei crediti "R&S" secondo le prassi dell'Amministrazione Finanziaria: il "Manuale di Frascati" e il "Manuale di Oslo".**

Nel *mare magnum* dei benefici fiscali progressivamente introdotti dal legislatore, gli incentivi a sostegno delle attività cd. di "Ricerca e sviluppo" hanno

---

<sup>25</sup> *La differenza rispetto alla definizione precedente non riguarda tanto il "passaggio" dalla carenza del "presupposto costitutivo" alla mancanza di "elementi soggettivi o oggettivi". Infatti, è evidente che queste due espressioni sono equivalenti in termini di significato. Il progresso significativo consiste quindi nella necessità che i requisiti mancanti siano specificamente definiti nella normativa di riferimento. Di conseguenza, non dovrebbe più essere consentito contestare l'inesistenza di tali requisiti attraverso interpretazioni che non trovano un esplicito riscontro nella legge istitutiva dell'agevolazione. Cfr. A. Giovanardi, "Crediti d'imposta non spettanti e inesistenti. Qualche passo in avanti c'è, ma si poteva fare di più!", in "IPSOA", 28 giugno 2024.*

ricevuto, in Italia, un nuovo, decisivo, impulso a partire dal periodo di imposta 2015, con l'entrata in vigore di una *agevolazione ad hoc*, disciplinata dall'articolo 3, DL 23 dicembre 2013, n. 145<sup>26</sup>.

Tale previsione è stata più volte modificata negli anni successivi, con proroghe, revisioni di aliquote, ritocchi all'ambito applicativo, richieste di oneri documentali<sup>27</sup>. Con la Legge 27 dicembre 2019, n. 160 (Legge di Bilancio 2020) - che si innesta in un progetto di revisione complessiva delle misure agevolative nel contesto del c.d. "Piano Industria 4.0" - l'istituto è stata del tutto rinnovato con la previsione di un nuovo credito d'imposta per investimenti in "*ricerca e sviluppo, transizione ecologica, innovazione tecnologica 4.0 e altre attività innovative*".<sup>28</sup> L'importo massimo utilizzabile è, per singolo beneficiario,

---

<sup>26</sup> Secondo la configurazione originale, definita dal DL n. 145/2013 e dal DM del 27 maggio 2015, il credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo era destinato a tutte le imprese, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico e dal regime contabile adottato che effettuavano investimenti in attività di ricerca e sviluppo. L'aliquota originaria del credito d'imposta era stabilita al 25% delle spese incrementalmente rispetto alla media delle spese sostenute nel triennio 2012-2014, con un'aliquota del 50% per le spese indicate ai punti 1 e 3, come descritto di seguito. Le attività agevolabili includevano la ricerca fondamentale, la ricerca industriale e lo sviluppo sperimentale. Nella prima versione della norma, le spese ammissibili al credito d'imposta erano così individuate: 1) costi relativi al personale dipendente e ai collaboratori dell'impresa impiegati nelle attività di R&S, purché altamente qualificati; 2) quote di ammortamento per l'acquisizione o l'utilizzo di strumenti e attrezzature di laboratorio con un costo unitario minimo di 2.000 euro al netto dell'IVA; 3) spese per contratti di ricerca con università, enti di ricerca e organismi equiparati, nonché con altre imprese; 4) spese per l'acquisizione di competenze tecniche e privative industriali relative a un'invenzione industriale o biotecnologica. Il credito d'imposta spettava fino a un massimo annuale di 5 milioni di euro per beneficiario, con una spesa minima di 30.000 euro. Per una descrizione dettagliata della misura, si veda Confindustria, Nota di aggiornamento del 29 gennaio 2016, Il credito d'imposta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo - Art. 3, DL 23 dicembre 2013, n. 145.

<sup>27</sup> In particolare, la Legge di Bilancio 2017 (Legge 11 dicembre 2016, n. 232) ha introdotto alcune modifiche alla disciplina, ampliando l'ambito soggettivo per includere anche i soggetti residenti che svolgono attività di R&S su commissione di soggetti esteri. Per quanto riguarda l'ambito oggettivo, è stato innalzato al 50% il tasso di agevolazione per tutte le tipologie di spesa e aumentato da 5 a 20 milioni di euro il credito massimo spettante a ciascun beneficiario. Inoltre, è stata prevista una proroga di un anno della misura, estendendola agli investimenti effettuati fino al 31 dicembre 2020.

<sup>28</sup> Il decreto del 26 maggio 2020 del Ministro dello Sviluppo Economico, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 182 del 21 luglio 2020, definisce le modalità attuative del credito d'imposta per R&S e innovazione per il periodo successivo al 31 dicembre 2019. In particolare, il decreto stabilisce i criteri per la corretta classificazione tecnica delle attività di ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, design e innovazione estetica ammissibili al credito d'imposta, e fornisce le indicazioni operative relative alle spese ammissibili e al loro calcolo. Possono beneficiare del bonus ricerca e sviluppo tutte le imprese e le



determinato in base alle tipologie di attività che si svolgono: le spese devono riguardare specifiche attività di sviluppo quali, a titolo esemplificativo, l'elaborazione di progetti pilota o prototipi di natura industriale. L'agevolazione, come attualmente formulata, è stata concepita in un contesto volto a rafforzare il tessuto economico e industriale, in risposta ai danni subiti dalle imprese a causa della pandemia di Covid-19 e con il supporto del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR) ed è stata contraddistinta a un progressivo potenziamento delle percentuali di *tax credit* e aumento dei massimali di spesa agevolabile, accompagnati da alcune precisazioni di carattere procedurale e applicativo.<sup>29</sup> L'importante beneficio che ne è conseguito ha portato, nelle annualità successive, ad un incremento dell'utilizzo di tale credito in fase di compensazione, soprattutto da parte di società operanti nel Mezzogiorno, essendo prevista un'ulteriore maggiorazione dell'aliquota del credito d'imposta per le imprese operanti nelle regioni del Centro-sud<sup>30</sup>.

---

stabili organizzazioni di soggetti non residenti in Italia, nel caso di contratti stipulati con imprese residenti o localizzate in Paesi non inclusi nella black list. Sono incluse anche le imprese agricole e individuali che svolgono attività che rientrano nel reddito agrario. Sono esclusi i soggetti in crisi o non in regola con le norme sulla sicurezza sul lavoro o con i pagamenti contributivi. La legge di bilancio 2022, all'art. 1, comma 45, proroga la validità e rimodula le percentuali del credito d'imposta come segue: 1) il credito d'imposta per investimenti in ricerca e sviluppo è prorogato fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2031, mantenendo la percentuale del 20% fino al 31 dicembre 2022, con un limite di 4 milioni di euro. Dal 2023 al 2031, la percentuale è del 10%, con un limite di 5 milioni di euro; 2) il credito d'imposta per le attività di innovazione tecnologica, design e ideazione estetica è prorogato fino al periodo d'imposta 2025, mantenendo la percentuale del 10% per il 2022 e il 2023. Per il 2024 e il 2025, la percentuale è del 5%, con un limite annuo di 2 milioni di euro; 3) il credito d'imposta per le attività di innovazione tecnologica finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati per il raggiungimento di un obiettivo di transizione ecologica o di innovazione digitale 4.0 è prorogato fino al 2025. La percentuale resta al 15% per il 2022, con un limite di 2 milioni di euro. È fissata al 10% per il 2023, con un limite massimo annuo di 4 milioni di euro, e al 5% per i periodi d'imposta 2024 e 2025, con un limite di 4 milioni di euro.

<sup>29</sup> Legge di bilancio n. 160 del 27 dicembre 2019; DL19 maggio 2020, n. 34, art. 244 convertito con legge 77/2020.

<sup>30</sup> Per Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna, Sicilia, Lazio, Marche e Umbria veniva previsto il 25% per le grandi imprese, che occupano almeno 250 persone, il cui fatturato annuo è almeno pari a 50 milioni di euro oppure il cui totale di bilancio è almeno pari a 43 milioni di euro, 35% per le medie imprese che occupano almeno 50 persone e realizzano un fatturato annuo di almeno 10 milioni di euro; 45% per le piccole imprese che occupano meno di 50 persone e realizzano un fatturato annuo o un totale di bilancio annuo non superiori a 10 milioni di euro.

Da ultimo è stata prevista una proroga di tale agevolazione fino al 31 dicembre 2031, ad opera della Legge di Bilancio 2022 (Legge 29 dicembre 2022, n. 197)<sup>31</sup>, che ha tuttavia abbassato l'aliquota del credito compensabile.

Fin dalla sua introduzione, la disciplina del credito d'imposta per ricerca e sviluppo (R&S) ha evidenziato una significativa criticità interpretativa riguardo alla possibilità di qualificare correttamente le attività riconducibili al beneficio fiscale. Questa incertezza ha portato a una frequente applicazione delle sanzioni nei confronti dei contribuenti che hanno commesso errori nella classificazione delle attività agevolabili. Tale situazione ha generato preoccupazioni tra le imprese, che si sono trovate a dover navigare in un contesto normativo complesso e potenzialmente penalizzante.

In tali circostanze l'auspicato intervento chiarificatore del legislatore, invece di risolvere le ambiguità, è risultato viepiù dannoso: il DM 26 maggio 2020, tentando di fornire quale spunto interpretativo, ha indicato, come riferimento interpretativo, alcuni principi contenuti nel c.d. Manuale di Frascati dell'OCSE (il cui nome completo è "*Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development*") e nel c.d. Manuale di Oslo dell'OCSE (titolato "*Guidelines for Collecting and Interpreting Innovation Data*").

Il primo documento, originariamente formulato nel 1963 presso la Villa Falconieri di Frascati, giunto nel 2015 alla sua settima edizione, è stato redatto da esperti nazionali sulle statistiche di ricerca e sviluppo sperimentale (R&S) per iniziativa dell'OCSE: è fondamentalmente un documento tecnico che divide l'attività di R&S nelle diverse tipologie di (i) ricerca di base<sup>32</sup>; (ii) ricerca applicata<sup>33</sup> e (iii) sviluppo sperimentale:<sup>34</sup>. Inoltre, punto nevralgico ai fini della riconoscibilità dell'agevolazione, vengono indicati cinque criteri, da soddisfare congiuntamente per identificare l'attività di R&S: questa deve, contemporaneamente, (i) essere rivolta a "nuove scoperte/conoscenze"<sup>35</sup>, (ii)

---

<sup>31</sup> La legge di bilancio 2022, art. 1, comma 45, ha anche rimodulato le aliquote del credito: (i) Il credito d'imposta per investimenti in ricerca e sviluppo è prorogato fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2031. La percentuale rimane al 20% fino al 31 dicembre 2022, con un limite massimo di 4 milioni di euro. Dal 2023 al 2031, la percentuale scenderà al 10%, con un limite di 5 milioni di euro.

<sup>32</sup> Lavoro sperimentale o teorico intrapreso principalmente per acquisire nuove conoscenze sui fondamenti dei fenomeni e dei fatti osservabili, non finalizzato ad una specifica applicazione.

<sup>33</sup> Lavoro originale intrapreso al fine di acquisire nuove conoscenze e comunque finalizzato principalmente ad una pratica e specifica applicazione.

<sup>34</sup> Lavoro sistematico basato sulle conoscenze esistenti acquisite attraverso la ricerca e l'esperienza pratica, condotta al fine di completare, sviluppare o migliorare materiali, prodotti e processi produttivi, sistemi e servizi.

<sup>35</sup> Deve essere rivolta a «nuove scoperte/conoscenze» la nuova conoscenza è un obiettivo atteso di un progetto di R&S, ma deve essere adattato ai diversi contesti. Per esempio, la R&S nelle università deve perseguire progressi completamente nuovi nella

essere basata su concetti/ipotesi originali/nuovi<sup>36</sup>, (iii) avere il risultato finale "incerto"<sup>37</sup>, (iv) avere un'azione formale e sistematica<sup>38</sup> e, infine, (v) deve essere orientata a un risultato trasferibile o riproducibile<sup>39</sup>.

Il Manuale di Oslo, giunto nel 2018 alla quarta edizione, fornisce invece un quadro concettuale e una definizione generale di "innovazione", applicabile a tutti i settori dell'economia<sup>40</sup>.

---

conoscenza, mentre la R&S all'interno di un'impresa si può tradurre anche in risultati che sono nuovi per l'azienda e non già in uso nel settore. Sono escluse le attività che si basano sull'imitazione di ciò che già esiste.

<sup>36</sup> Deve essere basata su concetti/ipotesi originali/nuovi. Un progetto di R&S deve avere come obiettivi nuovi concetti o idee che migliorano la conoscenza esistente. Questo esclude qualsiasi cambiamento di routine di prodotti o processi (per esempio): l'elaborazione dei dati non è un'attività R&S a meno che non sia parte di un progetto per lo sviluppo di nuovi metodi per l'elaborazione dei dati. La formazione professionale è esclusa, ma i nuovi metodi per fornire la formazione potrebbero essere R&S. Un nuovo metodo per risolvere un problema, sviluppato come parte di un progetto, potrebbe essere R&S se il risultato è originale e sussistono anche gli altri criteri.

<sup>37</sup> Deve essere incerto il risultato finale: un progetto di R&S prevede l'incertezza, che ha più aspetti. All'inizio di un progetto, il tipo di risultato e il costo (compresa la ripartizione del tempo) non possono essere determinati con precisione rispetto agli obiettivi. (per esempio): un progetto di ricerca può riuscire ad eliminare una serie di ipotesi concorrenti, ma non tutte; in generale, vi è incertezza circa i costi, o il tempo, necessari per raggiungere i risultati attesi, così come sul fatto che i suoi obiettivi possono essere raggiunti in diversi modi. L'incertezza è un criterio chiave quando si fa una distinzione tra la prototipazione in R&S e la prototipazione standard: Prototipazione in R&S = modelli utilizzati per testare concetti tecnici e tecnologie ad alto rischio di fallimento, in termini di applicabilità Prototipazione standard = pre-produzione, modello utilizzato per ottenere una certificazione, uno schema tecnico o requisito normato.

<sup>38</sup> Deve essere un'azione formale e sistematica. Un progetto di R&S è un'attività formale che viene eseguita in modo "sistematico" è, cioè, condotta con una progettualità che prevede annotazioni sia del processo adottato che del risultato. (per esempio): Devono essere disponibili le informazioni e la documentazione che devono essere coerenti con il progetto di R&S.

<sup>39</sup> Deve essere orientata a un risultato trasferibile o riproducibile. Un progetto di R&S dovrebbe tradursi nel potenziale trasferimento delle nuove conoscenze, garantendo il suo utilizzo e la produzione dei risultati come parte integrante della ricerca stessa. (per esempio): la codifica della conoscenza e la sua divulgazione è l'obiettivo dell'Università; nell'impresa i risultati possono essere protetti da segretezza o altri mezzi di protezione della proprietà intellettuale, ma si prevede che il processo e i risultati siano registrati per l'uso del business.

<sup>40</sup> *"Un'innovazione è l'implementazione di un prodotto (sia esso un bene o servizio) o di un processo, nuovo o considerevolmente migliorato, di un nuovo metodo di marketing, o di un nuovo metodo organizzativo con riferimento alle pratiche commerciali, al luogo di lavoro o alle relazioni esterne".*

L'intervento normativo ha prodotto effetti contrari a quelli auspicati, determinando un significativo aumento delle contestazioni da parte dell'Agenzia delle Entrate, che, richiamandosi ai Manuali, ha frequentemente disconosciuto la natura innovativa dei crediti d'imposta per ricerca e sviluppo presentati in fase di compensazione. Questa prassi, purtroppo piuttosto diffusa, merita una seria critica per l'assenza di tali documenti nell'ordinamento italiano, circostanza che rende di fatto impossibile agli operatori economici giustificare la legittimità delle loro compensazioni.

L'accesso a una fonte di integrazione normativa deve essere sempre garantito al contribuente e apprezzato da parte dei giudici nella sua integralità, senza eccezioni o deroghe, all'evidenza costituzionalmente non legittime. Il nostro sistema tributario si fonda sul principio di legalità: l'atto amministrativo deve verificare la conformità a quanto stabilito dalla legge. L'articolo 23 della Costituzione tutela la libertà e la proprietà individuale, mirando primariamente a limitare la discrezionalità dell'amministrazione finanziaria. In tal senso, si dovrebbe garantire una maggiore sicurezza giuridica per i contribuenti favorendo una pratica tributaria più equa e trasparente. È pacifico che legittimamente non possono essere applicate, come referenti normativi o integrativi, fonti inesistenti e non conoscibili dal contribuente né possono essere applicate, ora per allora, interpretazioni, indirizzi amministrativi, riferimenti normativi successivi agli anni oggetto di verifica ed eventuale accertamento degli uffici.

È quindi stato richiesto, con urgenza, un ulteriore intervento chiarificatore del legislatore, che, almeno per il momento, ha risposto solo parzialmente.

Da un lato, con decreto ministeriale del 4 luglio 2024 sono state approvate le *"Linee guida per la corretta applicazione del credito d'imposta"*<sup>41</sup>, che però, si limitano a ribadire le categorie di attività ammissibili al credito d'imposta sulla base dei già citati Manuali, dettagliando i cinque criteri fondamentali ma senza nessun vero chiarimento.

Per quanto riguarda "l'innovatività" viene esplicitamente escluso il tanto criticabile requisito della portata "globale" della nuova tecnologia: deve ritenersi sufficiente che sia un avanzamento per l'azienda. Al contempo, il legislatore ha previsto una procedura di riversamento per le imprese non sicure della legittimità dei crediti compensati, consentendo la correzione volontaria di eventuali irregolarità entro il 31 ottobre 2024, evitando sanzioni e conseguenze penali. Tuttavia, le difficoltà persistono, anche osservando che le citate Linee guida, come da loro stesso indicato, prevedono una successiva integrazione, che, ad oggi, spirato il termine per il riversamento, non è ancora avvenuta.

In conclusione, è incontestabile che sia prima del 2018 - annualità in cui l'Amministrazione finanziaria ha cominciato a dare indicazioni circa la portata applicativa della disciplina - che successivamente, il contribuente abbia dovuto

---

<sup>41</sup> DL 73/2022, convertito con modifiche dalla L. 122/2022.

fronteggiare oggettive difficoltà in termini di individuazione delle disposizioni normative di riferimento e del loro significato, tanto più in presenza di previsioni di carattere tecnico non agevolmente comprensibili.

#### **4. L'assenza del presupposto costitutivo dei crediti di imposta per attività di ricerca e sviluppo.**

Il credito R&S non si limita a restituire una percentuale minima dei costi sostenuti, ma offre un sostegno importante — arrivando a riconoscere, in alcune annualità, il 50% delle spese — che dovrebbe, nella prospettiva del legislatore, avere un impatto significativo nell'elevare il livello tecnologico di processi, prodotti e servizi industriali. Purtroppo, le difficoltà nel definire correttamente concetti come "trasferibilità" e "innovatività" non sono state ancora risolte, frenando le imprese che, temendo l'applicazione di sanzioni, interessi e persino conseguenze penali, preferiscono non aderire a questo istituto.

In origine, almeno fino all'emanazione del DM 26 maggio 2020, l'Agenzia delle Entrate aveva adottato un'interpretazione estensiva, riconoscendo pacificamente l'agevolazione per molteplici attività di ricerca, sviluppo e innovazione, tra cui nuovi prodotti, *software* e, addirittura, creazioni stilistiche. Tuttavia, con l'introduzione dei criteri più stringenti basati sui Manuali, l'Amministrazione Finanziaria ha cominciato ad attribuire un significato distorto al termine "innovazione", con conseguente regolare contestazione del credito compensato, tanto in sede amministrativa che penale. Secondo i verificatori, non sarebbe più sufficiente sviluppare progetti "innovativi" considerati tali in rapporto alla capacità tecnologica posseduta in quel dato momento dalla stessa impresa che ha effettuato l'investimento, ma è necessaria un'innovazione della tecnica - un miglioramento dello stato dell'arte - che abbia valore per tutto il comparto industriale, complessivamente inteso, in cui l'azienda opera. Per fare chiarezza, in passato il credito veniva pacificamente riconosciuto nel caso in cui un'impresa, dotata di tecnologie arretrate rispetto ai concorrenti, avesse investito in progetti di ricerca e sviluppo al fine di raggiungere il potenziale industriale dei *competitors*. Oggi si richiede invece di innovare l'intero settore di riferimento, gravando l'impresa dell'immane compito di raggiungere prima di tutti gli altri concorrenti la tecnologia ricercata. La naturale conseguenza è stato il frequente disconoscimento dei crediti per la mancanza di tale requisito e, al contempo, doversi difendersi in sede da penale dal reato di cui al secondo comma dell'art. 10-*quater* D.Lgs. 74/2000.

Neppure ottenere la certificazione, prevista per legge e riconosciuta dalle Università statali o dal MISE, attestante l'innovatività della ricerca, pone al riparo l'imprenditore da eventuali contestazioni. Le motivazioni del Fisco si contrappongono sempre ad articolate giustificazioni tecniche del contribuente, la cui disputa potrebbe risolversi soltanto alla luce di un parere terzo e qualificato quale, appunto, quello fornito dal MISE, posto che la stessa Agenzia, in sede di eventuale interpello propedeutico alla corretta qualificazione delle

attività di ricerca e sviluppo ammissibili, è solita delegare in toto la questione valutativa allo stesso Ministero<sup>42</sup>. Così non accade e l'utilità di tali certificazioni/pareri viene relegata, al di più, alla fase del contraddittorio.

Ulteriore osservazione riguarda l'oramai evidente favore per il contribuente che caratterizza il contenzioso tributario<sup>43</sup>. Le Corti Tributarie hanno riconosciuto frequentemente il paradosso per cui le continue modifiche legislative, nonché interpretative, hanno di fatto reso inapplicabile la normativa, rischiando di indurre in errore coloro che nella buona fede hanno tentato di attenersi pedissequamente alle disposizioni di legge. Oltretutto le interpretazioni retroattive da parte dell'Agenzia delle Entrate paiono in contrasto con il principio di buona fede e certezza del diritto sancito dallo Statuto del Contribuente. Come tali, le sanzioni non dovrebbero essere imposte quando le violazioni derivano da incertezze interpretative e quando le condizioni oggettive del credito non sono chiaramente definite. Sarebbe fondamentale che nel contesto attuale le imprese fossero maggiormente protette da sanzioni indebite, con il riconoscimento della loro buona fede e con la previsione di una non punibilità nei casi dubbi non solo in caso di non spettanza del credito, ma anche nell'ipotesi dell'inesistenza di cui al co. 2 dell'art. 10 *quater* D.Lgs. 74/00.

### **5. Riflessioni conclusive.**

L'analisi delle fattispecie di indebita compensazione, in particolare per quanto concerne i crediti derivanti da attività di ricerca e sviluppo, evidenzia una complessa interazione tra norme penali e amministrative, giurisprudenza e prassi applicative. La distinzione tra crediti inesistenti e crediti non spettanti, cardine del reato di indebita compensazione di cui all'art. 10-*quater* D. Lgs. 74/2000, si rivela cruciale per la corretta applicazione delle sanzioni e per l'accertamento del dolo. Oltretutto, è evidente che nell'attuale impostazione normativa le prospettive difensive disponibili appaiono fortemente sbilanciate: si riscontrano decisioni contraddittorie da parte del legislatore, che, da un lato, amplia l'area di operatività dell'"inesistenza", mentre dall'altro prevede diverse soluzioni per estinguere l'eventuale procedimento penale, valide però

---

<sup>42</sup> Circolare n. 13/E del 27.04.2017.

<sup>43</sup> Non mancano sentenze pro-contribuente che evidenziano come l'Amministrazione finanziaria abbia erroneamente individuato il Manuale di Frascati quale testo normativo di riferimento per identificare le attività agevolabili anche in periodi d'imposta precedenti alla sua effettiva fruibilità per i contribuenti. La Giurisprudenza di merito evidenzia infatti che il Manuale Frascati non è mai stato preso in considerazione nella disciplina del credito d'imposta né da alcuna disciplina amministrativa riferita al beneficio prima del 2019. Coerentemente, si deve escludere qualsiasi applicazione retroattiva dello stesso (cfr. tra le altre CTP Aosta n. 46/01/2021 e CTR Valle d'Aosta n. 22/01/2022; CTP Bologna n. 549/04/2022).

esclusivamente per i crediti non spettanti.<sup>44</sup> Oltretutto sussiste sempre la possibilità, per il contribuente indagato a norma del primo comma dell'art 10 *quater*, di estinguere il debito erariale con conseguente esclusione della punibilità ex art. 13 co.1 D. lgs. 74/00. Al contrario, in caso di debiti ritenuti "inesistenti", l'unica opzione, diversa dal sostenere un costoso ed incerto processo, è di cercare un accordo con il Pubblico Ministero ai fini di una sentenza ex artt. 444 c.p.p., sempre previa estinzione delle pretese tributarie.

Diviene fondamentale ricondurre correttamente il credito indebitamente compensato all'una o all'altra categoria.

In tale direzione, le nuove definizioni introdotte dal D.lgs. 87/2024 rappresentano un'occasione persa, in quanto, probabilmente, una soluzione realmente chiarificatrice era facilmente raggiungibile: sarebbe stato probabilmente preferibile circoscrivere il perimetro dei crediti inesistenti esclusivamente a quelli di natura fraudolenta, facendo cessare, una volta per tutte, l'infelice prassi dell'Amministrazione finanziaria di contestare l'inesistenza di crediti esclusivamente sulla base di interpretazioni unilaterali legate a non-fonti come i famigerati Manuali di Frascati e di Oslo.

Invece, secondo le nuove definizioni, crediti inesistenti si devono considerare, alternativamente: un credito a cui manchino i requisiti oggetti e/o soggettivi, oppure, quelli caratterizzati da una creazione fraudolenta, spesso basata su documentazione falsa od operazioni simulate. Al contrario, i crediti non spettanti, che rimangono una categoria residuale, sono quelli che, pur riferendosi a fatti reali, non soddisfano i requisiti normativi per la loro fruizione o vengono utilizzati in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti ovvero, per la relativa eccedenza, i crediti fruiti in misura superiore a quella prevista.

Nel caso dei crediti R&S, la difficoltà di qualificazione è accentuata dall'utilizzo, da parte dell'Amministrazione Finanziaria, di riferimenti interpretativi esterni all'ordinamento, come i manuali di Frascati e di Oslo. Tali Manuali, pur fornendo utili indicazioni metodologiche, non possiedono forza di legge e la loro applicazione crea incertezza per i contribuenti, esponendoli a rischi di sanzioni anche in assenza dell'elemento psicologico richiesto dalla norma. Deve tuttavia essere fortemente criticata la scelta, frequentissima, di qualificarli come inesistenti, anche in - presunta - assenza dei requisiti indicati dai Manuali: l'attività di R&S viene effettivamente svolta, si è in presenza delle condizioni oggettive e soggettive richieste per il riconoscimento del credito ed i costi

---

<sup>44</sup>Tra queste, con il D.Lgs. 74/2000 è stata di recente introdotta una nuova causa di punibilità, operante esclusivamente in relazione al co. 1 dell'art. 10 *quater*, e legata alla natura "incerta" del credito. L'art. 10 *quater*, comma 2 bis, D.Lgs. 74/2000) così recita: *"La punibilità dell'agente per il reato di cui al comma 1 è esclusa 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"*

risultano realmente sostenuti. Senza la dimostrazione della creazione fraudolenta dei crediti, la non perfetta coincidenza con le prassi interpretative dell'Amministrazione non appare sufficiente per escludere la riconducibilità alla categoria della "non spettanza".

In conclusione, seppure la Cassazione Penale – al contrario delle Sezioni Civili<sup>45</sup> – non si sia ancora espressa, quando si parla di crediti Ricerca e Sviluppo, recependo le recenti modifiche normative, si dovrebbe far riferimento ad una concezione naturalistica dell'inesistenza: questa, quindi, dovrebbe essere riconosciuta solo in caso di documentazione falsa, materialmente o ideologicamente, di completa assenza di attività di ricerca o nell'ipotesi in cui il credito sia sorto in capo ad un altro soggetto. Al contrario è da ricondurre alla non spettanza in caso di mancanza di qualità ulteriori, su tutte la "novità" (secondo quanto indicato dai criticati Manuali) o se utilizzati in misura superiore a quella prevista dalla legge.

---

<sup>45</sup>Cass. Civ., Ord. Sez. V, 17.9.2024, n. 25018 *"Il D. Lgs. 87/24 opera una precisa distinzione tra crediti inesistenti e crediti non spettanti ai fini dell'applicazione della fattispecie di indebita compensazione prevista dall'art. 10 quater D.lgs. 74/000. La distinzione operata nella norma sostanzialmente ripercorre i criteri differenziali enucleati dalle Sezioni Unite di questa Corte ed ulteriormente arricchite dalle pronunce giurisprudenziali che ne sono seguite"*.