

La certificazione dei crediti d'imposta per attività di ricerca e sviluppo nella fase di attuazione del tributo: rilevanza ed effetti (*)

Certification of tax credits for research and development activities during the implementation phase of the tax: relevance and effects

di Franco Paparella - 7 aprile 2026

Abstract

Il saggio esamina la certificazione dei crediti d'imposta per attività di ricerca e sviluppo, valorizzandone la funzione di certezza nella fase di attuazione del tributo. L'analisi si concentra sugli effetti vincolanti della certificazione nei confronti dell'Amministrazione finanziaria e sui relativi limiti, specie in presenza di violazioni o di autotutela del MIMIT. Ne emerge un istituto idoneo a rafforzare la tutela dell'affidamento del contribuente e a rendere più razionale l'esercizio dei controlli, pur in presenza di persistenti profili critici sul piano applicativo.

Parole chiave: Crediti d'imposta ricerca e sviluppo; certificazione fiscale; affidamento del contribuente

Abstract

The essay examines the certification of tax credits for research and development activities, emphasizing its role in ensuring certainty during the implementation phase of taxation. The analysis focuses on the binding effects of certification vis-à-vis the tax administration and on the related limits, especially where violations have been found or where the Ministry of Enterprises and Made in Italy exercises its self-review powers. What emerges is a mechanism capable of strengthening the protection of the taxpayer's legitimate expectations and of making the exercise of tax controls more rational, albeit in the presence of persistent critical issues at the practical level.

Keywords: *Research and development tax credits; tax certification; legitimate expectations of the taxpayer.*

SOMMARIO: 1. Premessa. - 2. – Brevi cenni sulle caratteristiche essenziali della certificazione. - 3. Gli effetti della certificazione: i limiti ai poteri dell'Amministrazione finanziaria. - 4. I limiti agli effetti delle certificazioni connessi alla constatazione di violazioni. - 4.1. (*Segue*). L'esercizio del potere di autotutela da parte del MIMIT. - 5. Conclusioni.

1. Anzitutto desidero ringraziare il Prof. Esposito per avermi invitato ad una iniziativa così prestigiosa ed in un luogo estremamente prestigioso. Sono legato a Roberto da un

rapporto di profonda e datata amicizia, oltre che di colleganza, al punto che ci siamo anche succeduti presso l'Università di Camerino nell'insegnamento del diritto tributario, e pertanto ho aderito con entusiasmo al suo invito.

In realtà, la complessità del tema che mi ha assegnato potrebbe lasciar intendere che la nostra amicizia si sia alterata nell'ultimo periodo, anche perché la scelta di inviarmi in anticipo una lista di aspetti problematici complica oggettivamente le cose. Spero e confido che tutto ciò sia il frutto della volontà di indirizzare il dibattito anche su questioni pratiche ed a questa prospettiva cercherò di attenermi, evitando diverse precisazioni concettuali preliminari – a partire dalla nozione di “fase di attuazione del tributo” e dai caratteri (o requisiti) delle attività agevolate sul piano fiscale – per limitare l'attenzione sui caratteri essenziali e sugli effetti della certificazione avente ad oggetto le attività di ricerca e sviluppo tassativamente ammesse a godere del credito d'imposta ai sensi del primo comma dell'art. 2 D.M. 27 maggio 2015¹ e degli artt. 2, 3 e 4 D.M. 26 maggio 2020 del MISE.

E andiamo con ordine non senza aver ulteriormente precisato che, per intuibili esigenze di tempo, trascurerò altri profili, di origine recente, estremamente rilevanti per il tema che ci occupa, a partire dalla nuova disciplina dell'atto di recupero dei crediti d'imposta (non spettanti o inesistenti) di cui all'art. 38-*bis* D.P.R. n. 600/1973 ed ai relativi elementi essenziali².

2. Com'è noto, il secondo comma dell'art. 23 D.L. 21 giugno 2022, n. 73 (convertito con la L. 4 agosto 2022, n. 122 del) ha introdotto la certificazione dei crediti d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo. Tale istituto riguarda:

- a) la qualificazione degli investimenti effettuati o da effettuare ai fini della loro classificazione nell'ambito delle attività di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica, di design e di innovazione estetica ammissibili al beneficio;
- b) la qualificazione delle attività di ricerca e sviluppo oggetto di investimenti che danno luogo al credito d'imposta di cui all'art. 3 D.L. 23 dicembre 2013, n. 145; la qualificazione delle attività di innovazione tecnologica finalizzate al raggiungimento di obiettivi di innovazione digitale 4.0 e di transizione ecologica ai fini dell'applicazione della maggiorazione dell'aliquota del credito d'imposta prevista dal quarto periodo del comma 203 nonché dai commi 203-*quinquies* e 203-*sexies* dell'art. 1 L. 27 dicembre 2019, n. 160 del.

La certificazione in esame si aggiunge a quella prevista dall'art. 1, comma 205, L. n. 160/2019, e demandata ad un revisore contabile, che attiene invece:

- 1) al sostenimento delle spese dichiarate dal contribuente
- 2) ed alla loro corrispondenza alla documentazione contabile.

In linea di principio, sul piano normativo, non sembrano sussistere ambiti di sovrapposizione tra le due *species* di certificazioni, perché assolvono a funzioni diverse ed attribuiscono una rilevanza probatoria qualificata a materie, fenomeni ed oggetti distinti, ma non si può affatto escludere che si possano creare ambiti, più o meno ampi, di sovrapposizione per particolari aree di attività.

In ogni caso, a me sembra che il legislatore abbia affidato a soggetti terzi, imparziali e particolarmente qualificati (sui quali gravano le relative responsabilità)³ una prima verifica, di ordine qualitativo e quantitativo, che, dal punto di vista pratico, contribuisce alla possibilità di accedere al credito d'imposta⁴.

In merito al contenuto della certificazione, il quarto comma dell'art. 3 D.P.C.M. 15 settembre 2023 richiede che siano:

- 1) valutate le attività oggetto di agevolazione sul piano delle capacità organizzative e delle competenze tecniche dell'impresa che richiede la certificazione o dei soggetti esterni a cui la ricerca è stata commissionata, al fine di attestarne l'adeguatezza rispetto all'attività effettuata o programmata;
- 2) descritti i progetti o i sottoprogetti realizzati o in corso di realizzazione e le diverse fasi inerenti agli stessi ovvero, nel caso degli investimenti non ancora effettuati, che siano descritti i progetti o i sottoprogetti da iniziare;
- 3) precisate le motivazioni tecniche sulla base delle quali viene attestata la sussistenza dei requisiti per l'ammissibilità al credito d'imposta o il riconoscimento della maggiorazione di aliquota.

Inoltre, il giudizio non è libero ed incondizionato perché i soggetti abilitati al rilascio della certificazione devono attenersi alle apposite «*linee guida per la qualificazione delle attività di ricerca e sviluppo, innovazione, design e ideazione estetica*» provenienti dal Ministero delle Imprese e del Made in Italy (d'ora in avanti anche solo MIMIT), attualmente adottate con decreto del Direttore generale 4 luglio 2024 e soggette ad aggiornamento periodici⁵. Pertanto, il certificatore è tenuto ad attestare la mera rispondenza delle attività astrattamente agevolabili alle indicazioni del MIMIT, che mantiene un potere di vigilanza anche sull'interpretazione e sull'attuazione delle proprie istruzioni.

Inoltre, la comprensibile centralità in materia di certificazioni che conserva il Ministero trova una conferma nella possibilità per l'Agenzia delle Entrate di richiedere un parere tecnico sull'ammissibilità di specifiche attività di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica o di altre attività innovative nonché in ordine alla pertinenza e alla congruità delle spese sostenute dall'impresa. Tale forma di collaborazione istituzionale e di supporto su aspetti che richiedono competenze altamente specialistiche è espressamente prevista dal comma 207 dell'art. 1 L. n. 160/2019⁶, ove è riproposta la regola di cui al secondo comma dell'art. 8 D.M. 27 maggio 2015 che ha dato luogo ad un contrasto netto nella giurisprudenza tributaria di merito.

In particolare, un primo orientamento, quantitativamente minoritario, ha evidenziato, con soluzione più funzionale ma non del tutto conforme alle indicazioni di diritto positivo, che l'Agenzia delle Entrate, in realtà, avrebbe l'obbligo di rivolgersi al MIMIT soprattutto allorquando deve esprimersi su aspetti (ad esempio, il fondamentale requisito della "novità") sui quali non dispone delle competenze tecniche adeguate⁸, con l'effetto di ravvisare un vizio dell'atto impositivo ove non assistito da detta consultazione preventiva.

Invece, in senso opposto si è orientato il filone giurisprudenziale che ha valorizzato l'autonomia decisionale dell'Agenzia delle Entrate e la competenza esclusiva in materia di accertamento tributario, relegando la richiesta di parere a mera facoltà soggetta alla valutazione insindacabile dell'Ufficio⁹. Dal punto di vista pratico, la conseguenza di tale impostazione è l'impossibilità di ravvisare una regola generale che induce a ritenere viziato l'atto impositivo emanato in assenza del parere preventivo del MIMIT.

In posizione intermedia, invece, può essere collocato l'orientamento che sposta l'attenzione sul fondamento e sul valore probatorio delle singole valutazioni e sulla ripartizione soggettiva dell'onere della prova: in questa prospettiva, se la contestazione riguarda aspetti formali, documentali o di quantificazione dei costi l'Agenzia può procedere in autonomia, mentre se i rilievi si fondano su valutazioni di natura tecnico-scientifica il giudizio dell'organo competente ad esprimerle o di "*altre fonti qualificate di conoscenza*" è doveroso e necessitato¹⁰. In questo ambito si colloca altresì la posizione della Agenzia delle Entrate espressa con la circ. 16 marzo 2016, n. 5/E del¹¹.

Ovviamente la questione si è notevolmente ridimensionata allorché, più razionalmente, il legislatore ha riservato al contribuente la facoltà di consultare, autonomamente ed a propria discrezione, il MIMIT ovvero senza l'intermediazione degli Uffici impositivi.

Come si desume dal secondo comma dell'art. 23 D.L. n. 73/2022, la certificazione è stata introdotta con il dichiarato scopo di «*favorire l'applicazione in condizioni di certezza operativa*» della disciplina dei crediti d'imposta in materia di ricerca e sviluppo¹². In questo senso si orienta altresì la possibilità di richiedere preventivamente la certificazione per consentire al contribuente una ragionevole pianificazione dei propri investimenti e dei fabbisogni finanziari.

In definitiva, la scelta di consentire il ricorso alla certificazione per attribuire una rilevanza giuridica qualificata a delicate valutazioni di ordine specialistico è da accogliere con favore perché preserva la certezza del diritto e rafforza la tendenza a tutelare la sfera del contribuente che opera in buona fede confidando nelle prescrizioni ministeriali.

D'altro canto, al netto delle difficoltà riscontrate nella fase iniziale di applicazione della nuova disciplina, i risultati che sono stati illustrati in precedenza sono la conferma più evidente della bontà del percorso intrapreso e del sopraggiungere di una fase più funzionale e più proficua anche per i contribuenti.

3. In merito agli effetti della certificazione un aspetto rilevante riguarda i limiti ed i vincoli all'esercizio dei poteri di accertamento e sanzionatori dell'Amministrazione finanziaria.

La regola generale è codificata al quarto comma dell'art. 23 D.L. n. 73/2022 ove è previsto che «*la certificazione di cui al comma 2 esplica effetti vincolanti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, tranne nel caso in cui, sulla base di una non corretta rappresentazione dei fatti, la certificazione venga rilasciata per una*

attività diversa da quella concretamente realizzata. Fatto salvo quanto previsto nel primo periodo, gli atti, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, difformi da quanto attestato nelle certificazioni sono nulli».

Detta regola generale è stata poi ulteriormente precisata sotto due profili con l'art. 4 D.P.C.M. 15 settembre 2023:

a) dal punto di vista qualitativo, è stato chiarito che gli «*effetti vincolanti nei confronti dell'amministrazione finanziaria [operano] in relazione alla sola qualificazione delle attività*»¹³;

b) mentre, sul piano temporale, tali effetti preclusivi sono differiti alla scadenza dei termini previsti per le attività istruttorie e di controllo di competenza del MIMIT a seguito dell'invio della certificazione da parte del professionista.

L'effetto principale della certificazione è, dunque, quello di inibire qualsiasi sindacato successivo e qualsiasi pretesa e/o contestazione dell'Agenzia delle Entrate in merito alla rilevanza delle attività che danno luogo al diritto di avvalersi dei crediti d'imposta. Si tratta, quindi, di una sorta di preclusione ad agire e ad esercitare i poteri di controllo e di contestazione al cospetto di una certificazione il cui valore vincolante (che non è solo probatorio e/o indiziario) risiede probabilmente nel fatto che i certificatori, oltre a garantire il rispetto dei requisiti tecnici e di onorabilità, come già accennato, esprimono una valutazione vincolata alle apposite linee guida del MIMIT¹⁴.

L'effetto preclusivo ad agire è accompagnato dalla sanzione della nullità degli «*atti, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, difformi da quanto attestato nelle certificazioni*». Tale soluzione, oltre ad esprimere una scelta legislativa particolarmente rigorosa (posto che dispone la sanzione massima)¹⁵, tende a ribadire, sotto altro profilo, una sorta di intangibilità del contenuto delle certificazioni.

In forza di tale impostazione, quindi, l'attività dei certificatori – se ed in quanto svolta nei termini previsti dalla legge – appartiene, a pieno titolo, alla fase di attuazione del tributo non solo sul piano della preclusione ad agire dell'Amministrazione finanziaria appena richiamata ma anche dal punto di vista della misura e della determinazione del credito d'imposta.

Nondimeno, l'effetto preclusivo in merito alla qualificazione degli investimenti ed alle attività di ricerca e sviluppo non è assoluto perché il vincolo legislativo consente agevolmente di individuare talune fattispecie nelle quali l'Amministrazione finanziaria può esercitare i poteri impositivi ordinari. In linea generale, gran parte delle ipotesi rientrano nella non corretta, errata e/o falsa rappresentazione dei fatti al certificatore, con la conseguenza che l'atto finale assume presupposti errati, dando luogo ad un credito d'imposta inesistente e/o non spettante¹⁶.

In queste ipotesi, quindi, gli Uffici tornano ad esercitare i propri poteri di controllo, a valutare le attività che hanno dato luogo al credito d'imposta nonché i presupposti che hanno favorito il rilascio della certificazione secondo le modalità ordinarie.

Peraltro, ipotesi specifiche di controllo sono disciplinate al comma 207 dell'art. 1 L. n. 160/2019¹⁷, con riferimento alla certificazione della documentazione contabile ed alla relazione tecnica previste rispettivamente ai commi 205 e 206, ed operano anche se colui che reclama il credito d'imposta è in possesso della certificazione.

È però doveroso precisare che la preclusione ad agire opera esclusivamente sul versante dei controlli e dell'attività amministrativa di accertamento (ovvero nei confronti dell'Agenzia delle Entrate) ma non su quello giurisdizionale per cui il giudice può comunque sindacare il contenuto della certificazione anche solo dal punto di vista del valore probatorio, della logicità, della ragionevolezza e della congruità argomentativa¹⁸.

4. Un limite che ha determinato rilevanti preoccupazioni è stato quello disposto dal secondo comma dell'art. 23 D.L. n. 73/2022 ove era previsto che «*La certificazione può essere richiesta a condizione che le violazioni relative all'utilizzo dei crediti d'imposta previsti dalle norme citate nei medesimi periodi non siano state già constatate e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza*».

Con scelta non priva di irragionevolezza, quindi, fino al 31 dicembre 2022, il mero avvio di una qualsiasi attività istruttoria o di accertamento erano sufficienti per inibire la richiesta di certificazione ma comprensibilmente l'art. 1, comma 272, L. 29 dicembre 2022, n. 197 ha soppresso la seconda parte della disposizione¹⁹ ed ha limitato la preclusione alle sole contestazioni formulate al termine della fase istruttoria a mezzo del processo verbale di constatazione²⁰.

Per effetto di tale modifica, quindi, la richiesta di certificazione può essere avanzata anche dopo l'avvio dell'attività istruttoria (e, anzi, sarebbe opportuna) ma la notifica del processo verbale di constatazione segna il momento dal quale opera la preclusione e ciò favorisce un nucleo di situazioni concrete abbastanza problematiche.

Ad esempio, occorre comprendere se è sufficiente la richiesta di certificazione tramite l'apposita piattaforma oppure se occorre altresì l'accettazione dell'esperto, se quest'ultimo adempimento può in qualche modo condizionare l'attività dell'organo istruttorio (anche solo inducendolo a sospendere le attività), se il certificatore è tenuto a non rilasciare alcun documento se è a conoscenza che all'impresa è stato notificato un processo verbale di constatazione oppure da quale momento la certificazione può considerarsi giuridicamente perfezionata ed idonea a produrre il proprio effetto vincolante nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

Sono del tutto consapevole che si tratta di una casistica per nulla esaustiva, anche in considerazione dei quesiti che ci ha sollevato nei giorni scorsi il Prof. Esposito, ma spero almeno di aver delineato la numerosità e la dimensione problematica delle questioni concrete. Esse dovrebbero essere razionalmente risolte muovendo dalla *ratio* e dalla finalità della modifica legislativa di fine 2022 che ritengo possa essere precisata nei seguenti termini: la certificazione opera non solo nell'interesse del richiedente, per dimostrare la bontà delle attività svolte e dei progetti realizzati, ma è altresì un riferimento idoneo ad orientare al meglio le valutazioni degli Uffici (e del giudice tributario in fase giudiziale) e ad esercitare in modo proficuo l'attività impositiva nel presupposto che il contenuto della certificazione abbia giuridicamente un valore probatorio elevato (e superiore a quello degli atti istruttori impositivi) per

effetto della competenza e dei requisiti dei certificatori, dei criteri di valutazione adottati (ovvero quelli di fonte ministeriale) e delle verifiche operate dal MIMIT.

Se così stanno le cose, la richiesta di certificazione e l'accettazione dell'esperto, se portati a conoscenza dell'organo istruttorio tributario, dovrebbero essere motivi sufficienti per sospendere le attività di verifica, quantomeno fino al rilascio della certificazione, pur non essendo elementi impeditivi in senso stretto sul piano giuridico. Per la stessa ragione, anche l'eventuale consegna del processo verbale di constatazione dopo che è stata portata a conoscenza la richiesta di certificazione, a mio avviso, dovrebbe comunque ricadere nell'effetto preclusivo (come se la certificazione fosse stata consegnata prima del processo verbale di constatazione) per almeno due motivi.

In primo luogo, perché non potrebbe considerarsi meritevole – se non contrario al principio di “buona amministrazione” – la decisione dell'organo istruttorio di notificare il processo verbale di constatazione con l'unico scopo di integrare un limite procedimentale sfavorevole al contribuente. Inoltre, anche ad ammettere il contrasto tra il contenuto della certificazione (tardiva) favorevole al contribuente e la contestazione avanzata con l'atto istruttorio, su tutto, opera il limite dell'effetto vincolante della certificazione rispetto all'Agenzia delle Entrate e della nullità dei relativi atti “*a contenuto impositivo o sanzionatorio*” (che seguono necessariamente gli atti istruttori) esaminati al paragrafo precedente.

Infine, in merito al momento in cui la certificazione produce il proprio effetto vincolante nei confronti dell'Amministrazione finanziaria sono estremamente utili le indicazioni di cui agli artt. 3 e 4 D.P.C.M. 15 settembre 2023 ove sono analiticamente descritte la procedura, il contenuto e le attività di vigilanza del MIMIT. In particolare, le norme scindono il momento di validità dal termine di efficacia dell'atto perché il secondo comma dell'art. 4 dispone che «*La certificazione, una volta decorsi i termini di cui al successivo comma 3²¹, esplica effetti vincolanti nei confronti dell'amministrazione finanziaria*».

Di conseguenza, una volta che la certificazione si è perfezionata a seguito della sottoscrizione del certificatore, la norma prevede che la sua efficacia sia sospesa per il periodo necessario al Ministero vigilante per esercitare i controlli, alla scadenza del quale l'atto produce i propri effetti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria senza che occorra alcun provvedimento formale di approvazione. All'opposto, per quanto non sia espressamente previsto, un provvedimento formale del MIMIT (debitamente motivato) è sicuramente necessario nel caso in cui intenda privare di effetti la certificazione e, dunque, nei casi in cui siano contestate lacune documentali oppure la non riconducibilità dell'attività a quelle agevolabili²².

In realtà, tale potere può essere esercitato anche successivamente al decorso dei termini per effettuare i controlli ed in merito a tale fattispecie è necessario spendere qualche considerazione.

4.1. Infatti, l'ultimo periodo del secondo comma dell'art. 4 D.P.C.M. 15 settembre 2023 dispone «*Sono in ogni caso fatti salvi, anche su segnalazione*

dell'amministrazione finanziaria, i poteri di vigilanza e autotutela, ivi inclusi quelli di cui all'art. 2, comma 7», con la conseguenza che anche per l'Agenzia delle Entrate si riapre la possibilità di sindacare l'attività svolta dal contribuente.

Il principio normativo è chiaro ed indica che al MIMIT è riservato il potere di privare la certificazione della sua efficacia tipica, con un provvedimento motivato di annullamento in autotutela, anche successivamente al decorso dei termini per il controllo, ove riscontri l'insussistenza dei requisiti per agevolare le attività realizzate dal contribuente, su iniziativa autonoma oppure su segnalazione dell'Agenzia delle Entrate. E poiché si tratta di un'appendice del potere originario dovrebbe essere agevole concludere che quello esercitato *ex post*, in occasione del riesame, ha la stessa ampiezza e la stessa intensità del potere esercitato *ex ante*, comprendendo, ad esempio, tutte le questioni di diritto, di fatto ed i requisiti dell'esperto.

In linea di principio, tale impostazione è condivisibile perché coniuga la definizione celere del procedimento di certificazione, la certezza del diritto e la tutela degli interessi erariali, al punto che anche in altre fattispecie il decorso del tempo e la contestuale produzione di effetti non determinano una preclusione assoluta all'esercizio dei poteri di controllo²³.

Tuttavia, allorquando interviene il provvedimento in autotutela del MIMIT ed il probabile conseguente atto impositivo dell'Agenzia delle Entrate un problema di tutela della buona fede e dell'affidamento del contribuente, che ha confidato negli effetti della certificazione fino al suo annullamento, indubbiamente si pone nonostante il legislatore non si sia posto il problema. In linea di principio, una soluzione equilibrata potrebbe essere quella di attribuire piena validità agli atti del contribuente fino all'annullamento in autotutela della certificazione (incluso l'utilizzo del credito d'imposta in compensazione) ed in questo senso un ausilio conforme è la disciplina dell'interpello²⁴.

Ma in senso opposto è possibile opporre che l'esercizio del potere di autotutela si fonda su patologie invalidanti che privano la certificazione di validità *ab origine* per cui anche gli utilizzi prima dell'annullamento della certificazione dovrebbero essere sanzionabili.

In ogni caso, come detto, allo stato, la disciplina attuale non consente alcuna distinzione tra gli effetti *ante* e *post* annullamento della certificazione per cui l'unica soluzione, sul piano ricostruttivo, è quella di invocare la causa di esclusione della punibilità sanzionatoria e la disapplicazione degli interessi moratori previsti dal secondo comma dell'art. 10 dello Statuto dei diritti del contribuente, per l'ipotesi in cui il contribuente si sia conformato alle indicazioni contenute in atti dell'Amministrazione finanziaria, assumendo che la certificazione sia assimilabile, *latu sensu*, ad un atto dell'ente impositore o, comunque, facente parte del procedimento impositivo.

5. In definitiva, la materia in discussione è estremamente delicata perché l'esperienza insegna che i regimi premiali rimessi all'applicazione diretta dell'interessato spesso favoriscono comportamenti deplorabili che rischiano di mettere in dubbio l'utilità

della misura. A me sembra che i crediti d'imposta per attività di ricerca e sviluppo siano un'iniziativa condivisibile e, tutto sommato, mi sembra altresì che l'attuale sistema normativo abbia raggiunto un livello di razionalità accettabile dopo le esitazioni e le incertezze iniziali.

Particolarmente felice è l'idea di coinvolgere il MIMIT nella fase di attuazione del tributo, nei termini che ho provato a delineare, perché detto coinvolgimento dovrebbe eliminare gran parte delle incertezze sulla spettanza del credito d'imposta e sulla meritevolezza delle attività di ricerca e sviluppo.

In questo senso la scelta è coerente con la tendenza dell'ultimo periodo a rafforzare l'attività di indirizzo in favore del contribuente, come risulta anche dai principi indicati dalla legge delega n. 111/2023, a partire dall'istituto dell'interpello con il quale il sistema della certificazione presenta notevoli analogie²⁵.

D'altro canto, prima delle proficue modifiche normative apportate con l'art. 23 D.L. n. 73/2022, si era creata qualche incertezza nella prassi dell'Agenzia delle Entrate sul rapporto tra la possibilità di formulare un'istanza di interpello e la richiesta del parere tecnico al MIMIT²⁶, sicché l'intervento legislativo ha l'ulteriore pregio di risolvere i dubbi pregressi sempre nella prospettiva di conferire certezza alla qualificazione delle attività che il contribuente ha svolto o si determina a realizzare.

Per tutte queste ragioni, la riuscita del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo è in larga misura condizionata dall'operato del Ministero che oggi cortesemente ci ospita e dalla sua capacità di gestire un passaggio cruciale della fase dei controlli con rigore e ragionevolezza.

* Trascrizione della relazione tenuta al Convegno "La certificazione dei crediti di imposta ricerca e sviluppo nel primo anno di attuazione della riforma: risultati, rilevanza giuridica e prospettive", presso il MIMIT, il 19 dicembre 2024.

¹ Trattasi delle attività previste e definite dalla Comunicazione della Commissione Europea (C 198/01) del 27 giugno 2014, recante la "Disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione", ove ampie indicazioni anche in merito alle attività escluse.

² In materia, per tutti, si veda GUIDARA A., *Spunti critici sui nuovi atti di recupero dei crediti: tra norme riformate, in procinto di essere riformate e da riformare*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2024, 1, 154 ss. ove ulteriori riferimenti di dottrina.

³ Trattasi di soggetti pubblici o privati, aventi i requisiti individuati con il D.P.C.M. 15 settembre 2023, che tendono a garantire professionalità, onorabilità e imparzialità dei soggetti abilitati. A tale scopo, è stato istituito un apposito albo dei certificatori, tenuto dal MIMIT, e sono previste specifiche attività di vigilanza (decreto direttoriale 21 febbraio 2024).

⁴ In questo senso la scelta è analoga a quella adottata nel caso delle procedure concorsuali con la figura dell'attestatore nonostante le numerose differenze tra le due certificazioni sul piano degli effetti.

⁵ In forza dei riferimenti contenuti nel comma 5 dell'art. 23 D.L. n. 73/2022 e nel D.P.C.M. 15 settembre 2023 il certificatore deve attenersi alle linee guida del MIMIT, nonché ai criteri ed alle regole previsti negli artt. 2 - 5 D.M. 26 maggio 2020 ("*Disposizioni applicative per nuovo credito d'imposta, per attività di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica e di design*").

⁶ In particolare, il comma 207 dell'art. 1 L. n. 160/2019 prevede che: «*Qualora, nell'ambito delle verifiche e dei controlli, si rendano necessarie valutazioni di carattere tecnico in ordine all'ammissibilità di specifiche attività di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica o di altre attività innovative nonché in ordine alla pertinenza e alla congruità delle spese sostenute dall'impresa, l'Agenzia delle entrate può richiedere al Ministero dello sviluppo economico di esprimere il proprio parere. I termini e le modalità di svolgimento di tali attività collaborative sono fissati con apposita convenzione tra l'Agenzia delle entrate e il Ministero dello sviluppo economico, nella quale può essere prevista un'analoga forma di collaborazione anche in relazione agli interpelli presentati all'Agenzia delle entrate ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a), della legge 27 luglio 2000, n. 212, aventi ad oggetto la corretta applicazione del credito d'imposta per i suddetti investimenti*».

⁷ In materia, per tutti, cfr. SALVATI A., *Brevi osservazioni sul concetto di novità nei progetti per il credito c.d. "ricerca e sviluppo"*, in *Riv. dir. trib.*, 2024, II, 111, ove ulteriori riferimenti di dottrina.

⁸ In questo senso si veda, ad esempio, C.G.T. Vicenza, 9 luglio 2021, n. 365; C.G.T. Ancona, 11 agosto 2021, n. 392; C.G.T. Sassari, n. 502/2024; C.G.T. Salerno, n. 1834/2023.

⁹ Cfr. C.G.T. di II grado Lazio, 16 giugno 2023, n. 3639; C.G.T. di II grado Campania, n. 3693/2023; C.G.T. di II grado Marche, 15 settembre 2023, n. 738; C.G.T. di I grado di Napoli, n. 15227/2024; C.G.T. di I grado Torino, n. 1030/2024; C.G.T. di I grado Frosinone, 11 novembre 2024, n. 479; C.G.T. di I grado Vicenza, n. 212/2023; C.G.T. di I grado Pescara, n. 188/2023; C.G.T. di I grado Isernia, n. 215/2022.

¹⁰ Per conferma si veda, ad esempio, C.G.T. di I grado Milano, n. 2370/2024; C.G.T. di I grado Bologna, n. 337/2024; C.G.T. di I grado Lecce, n. 576/2024; C.G.T. di I grado Benevento, n. 1300/2024; C.G.T. di I grado Rimini, n. 99/2024; C.G.T. di I grado Oristano, n. 74/2024.

¹¹ Ove trapela la consapevolezza di indagini specifiche (non di generiche valutazioni) «*nel caso in cui si rendano necessarie valutazioni di carattere tecnico in ordine alla ammissibilità di specifiche attività*».

¹² In realtà, tale condivisibile finalità non può considerarsi affatto perseguita se solo si pone l'attenzione sulla soluzione del "riversamento spontaneo" dei crediti d'imposta, di cui all'art. 5, commi 7 - 12, D.L. n. 146/2021, con la quale è stata offerta la possibilità di regolarizzare gli utilizzi indebiti in compensazione del credito di imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo senza l'applicazione delle sanzioni e degli interessi.

¹³ Con esclusione di qualsiasi valutazione in merito alla qualificazione degli investimenti.

¹⁴ Non a caso, infatti, il MIMIT esercita, tra l'altro, anche le verifiche sulla rispondenza del contenuto delle certificazioni rilasciate «*alle disposizioni agevolative ed alle "Linee guida"*» (art. 4 D.P.C.M. 15 settembre 2023).

¹⁵ Si tratta di una scelta inconsueta dal momento che nel nostro sistema sanzionatorio è privilegiata l'ipotesi della annullabilità (non quella della nullità) anche a seguito della revisione derivante dalla legge delega n. 111/2023 (per le notazioni essenziali ed aggiornate, anche con riferimento alla particolare ipotesi della cosiddetta "nullità sanabile", sia consentito di rinviare a PAPARELLA F., *Lezioni di diritto tributario*, II ed., Padova, 2025, 242).

¹⁶ In materia, tra i riferimenti più recenti, si veda l'atto di indirizzo del Ministero dell'Economia e delle Finanze, Dipartimento delle Finanze, 1° luglio 2025, n. 18 anche per una esaustiva ricostruzione della complessa esperienza giurisprudenziale (a partire dalla sentenza delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione, 11 dicembre 2023, nn. 34419 e 34452) e delle novità legislative derivanti dall'art. 20 della legge delega n. 111/2024 (principalmente nel sistema del D.Lgs. n. 74/2000) che ha indicato la necessità di «*[...] introdurre, in conformità agli orientamenti giurisprudenziali, una più rigorosa distinzione normativa anche sanzionatoria tra le fattispecie di compensazione indebita di crediti di imposta non spettanti e inesistenti*». In dottrina, tra i tanti, cfr. COPPOLA P., *La fattispecie dell'indebito utilizzo di crediti d'imposta inesistenti e non spettanti tra i disorientamenti di legittimità e prassi: la "zona grigia" da dipanare*, in *Dir. prat. trib.*, 2021, 4, I, 1525 ss.; GIRELLI G., *Ancora sulla nuova nozione di credito inesistente e non spettante*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2024, 2, 667 ss.; CAMPANELLA F., *Ancora incertezze sulla distinzione tra crediti inesistenti e crediti non spettanti ai fini procedurali e sanzionatori*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2024, 1, 143 ss.

¹⁷ Ove si legge: *“Nell’ambito delle ordinarie attività di accertamento, l’Agenzia delle entrate, sulla base dell’apposita certificazione della documentazione contabile e della relazione tecnica previste dai commi 205 e 206 nonché sulla base della ulteriore documentazione fornita dall’impresa, effettua i controlli finalizzati alla verifica delle condizioni di spettanza del credito d’imposta e della corretta applicazione della disciplina”*.

¹⁸ In questi termini si orientano C.G.T. di I grado Roma, n. 10223/2024; C.G.T. di I grado Milano, n. 2370/2024.

¹⁹ Privilegiando una formulazione del seguente tenore *«Le certificazioni di cui al primo, al secondo e al terzo periodo possono essere richieste a condizione che le violazioni relative all’utilizzo dei crediti d’imposta previsti dalle norme citate nei medesimi periodi non siano state già constatate con processo verbale di constatazione»*.

²⁰ La formulazione della norma richiama genericamente *«le violazioni relative all’utilizzo dei crediti d’imposta»* senza richiamare espressamente le attività oggetto di certificazione e quelle contestate. Da ciò consegue che, in linea di principio, l’effetto preclusivo potrebbe investire anche i progetti di ricerca nuovi.

²¹ Vale a dire *«entro e non oltre novanta giorni dalla data di ricezione della certificazione»* per l’esame delle certificazioni da parte del MIMIT salvo che non sia richiesto al certificatore *«l’invio della documentazione tecnica, contrattuale e contabile rilevante ai fini della valutazione»* nel qual caso il controllo è completato nei 60 giorni successivi. Con l’ulteriore precisazione che *«ove la documentazione integrativa richiesta non venga inviata, la certificazione non produce effetti»*.

²² In dette ipotesi è ragionevole ritenere che il MIMIT debba segnalare la questione all’Agenzia delle Entrate e non si può nemmeno escludere che il provvedimento di diniego diventi esso stesso l’unico (o il principale) presupposto per l’azione di accertamento.

²³ È il caso, ad esempio, dei crediti d’imposta riferiti al gasolio commerciale per autotrasporto, di cui all’art. 24-ter D.Lgs. n. 504/1995 (Testo Unico delle Accise), in relazione ai quali la dichiarazione dei consumi del contribuente diventa efficace, determinando l’insorgenza del diritto alla compensazione del credito, una volta scaduti i termini assegnati all’Agenzia delle Dogane per i controlli. In materia, infatti, è espressamente prevista la possibilità che l’Ufficio agisca anche dopo la formazione del silenzio-assenso annullando gli atti illegittimi (art. 4 D.P.R. n. 277/2000), come risulta anche dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione (sent. nn. 2755/2024; 36175/2023; 18752/2020).

²⁴ In questi termini, infatti, si orienta il quinto comma dell’art. 11 L. n. 212/2000, ove è previsto che la rettifica della soluzione interpretativa da parte dell’Amministrazione finanziaria assume *«valenza esclusivamente per gli eventuali comportamenti futuri dell’istante»*.

²⁵ Anzitutto sul piano delle conseguenze per l’atto impositivo adottato in difformità della risposta fornita dall’Agenzia delle Entrate nonostante il quinto comma dell’art. 11 L. n. 212/2000 disponga l’annullabilità e non la nullità.

²⁶ Infatti, in un primo momento, l’Agenzia delle Entrate ha indicato che sarebbe stata lei a consultare il MISE qualora fosse stato necessario al fine di soddisfare una risposta ad interpello (circ. 16 marzo 2016, n. 5/E) mentre in seguito, ha affermato la possibilità per i contribuenti di acquisire autonomamente il parere, a prescindere dalla formulazione di una istanza di interpello (con la circ. n. 27 aprile 2017, 13/E). Infine, con la circ. 23 dicembre 2020, n. 31/E del le richieste di parere tecnico sono state escluse dall’area applicativa dell’interpello, residuando quindi la sola possibilità di richiedere tale valutazione direttamente al MISE in analogia all’impostazione adottata con il D.L. n. 23/2022.