



PENALE TRIBUTARIO

I crediti di ricerca e sviluppo e la nuova causa di non punibilità

di Luigi Ferrajoli

Seminario di specializzazione

Delega fiscale: il decreto legislativo di riforma delle sanzioni amministrative e penali in ambito tributario

[Scopri di più](#)

Con atto n. 144 del Governo è stato pubblicato lo “*Schema di decreto legislativo recante revisione del sistema sanzionatorio tributario*”, in attuazione degli [articoli 1 e 20, L. 111/2023](#).

Le norme in esso contenute apportano alcune **modifiche** al **D.Lgs. 74/2000**, che disciplina i **reati** in materia di **imposte sui redditi** e sul **valore aggiunto**.

Tra le novità, vengono introdotte le definizioni di “*crediti non spettanti*” e di “*crediti inesistenti*”, nonché la previsione che, in caso di **indebita compensazione**, la **punibilità** dell’agente per il predetto reato sia **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**.

Il delitto di **indebita compensazione** è disciplinato dall’[articolo 10 quater, D.Lgs. 74/2000](#), per cui è punito con la reclusione **da 6 mesi a 2 anni chiunque non versa le somme dovute**, utilizzando in **compensazione**, ai sensi dell’[articolo 17, D.Lgs. 241/1997](#), **crediti non spettanti**, per un importo annuo **superiore a 50.000 euro**. Viene altresì 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, D.Lgs. 241/1997](#), **crediti inesistenti** per un importo annuo superiore a 50.000 euro.

Si ritiene che la nuova disposizione riguardi anche i **crediti di imposta per gli investimenti in R&S** (ossia **ricerca e sviluppo**), stabiliti dall’[articolo 3, D.L. 145/2013](#).

Tale previsione ha attribuito un **credito di imposta a tutte le imprese**, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano, nonché dal regime contabile adottato, che effettuano **investimenti in attività di ricerca e sviluppo**, nonché alle **imprese residenti o alle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti** che eseguono le attività di ricerca e sviluppo nel caso di contratti stipulati con imprese residenti o localizzate in altri Stati membri dell’Unione Europea, negli Stati aderenti all’accordo sullo Spazio economico europeo, ovvero in Stati compresi nell’elenco di cui al decreto del Ministro delle Finanze del



4.9.1996.

La norma ha specificato che **sono ammissibili al credito d'imposta** le seguenti **attività di ricerca e sviluppo**:

- a) **lavori sperimentali o teorici** svolti, aventi quale principale finalità l'acquisizione di **nuove conoscenze** sui fondamenti di fenomeni e di fatti osservabili, senza che siano previste **applicazioni o utilizzazioni pratiche dirette**;
- b) **ricerca pianificata o indagini critiche** miranti ad acquisire **nuove conoscenze**, da utilizzare per mettere a punto **nuovi prodotti, processi o servizi** o permettere un **miglioramento** dei prodotti, processi o servizi esistenti ovvero la **creazione** di componenti di sistemi complessi, necessaria **per la ricerca industriale**;
- c) **acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo** delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica e commerciale allo scopo di produrre piani, progetti o disegni per prodotti, processi o servizi nuovi, **modificati o migliorati**;
- d) **produzione e collaudo di prodotti, processi e servizi**, a condizione che non siano impiegati o trasformati in vista di applicazioni industriali o **per finalità commerciali**.

La fattispecie puntualizza che **non si considerano attività di ricerca e sviluppo** le **modifiche ordinarie o periodiche** apportate a prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione, servizi **esistenti** e altre operazioni in corso, **anche** quando tali modifiche rappresentino **miglioramenti**.

Ciò posto, negli ultimi tempi **l'Agenzia delle entrate** ha sempre più spesso **contestato** l'esposizione di tali **crediti**, per asserita **mancanza dei requisiti** stabiliti dalla normativa di riferimento, precedentemente indicati.

Ora, con la citata novella inserita nello **Schema di Decreto Legislativo**, si dovrebbe giungere ad una **soluzione** della questione, o almeno degli aspetti più rilevanti della tematica in esame, con l'espressa **esclusione della punibilità della condotta**, rilevante in sede penale, per il reato di **indebita compensazione di crediti non spettanti** dovuta a **obiettiva incertezza normativa** derivante dalla **natura tecnica delle valutazioni** o da **particolari qualità** che giustificano il credito.