

IMPOSTE SUL REDDITO

Crediti d'imposta sovvenzionali nel mirino dell'atto di indirizzo MEF: più difficile contestarne l'inesistenza

di **Silvio Rivetti**

Seminario di specializzazione

Ricerca e sviluppo e 4.0: accertamenti e strumenti di difesa

Scopri di più

L'**atto di indirizzo** del Ministero dell'Economia e delle Finanze **n. 18 del 1° luglio 2025** si sofferma con puntualità, apportando utile materiale di approfondimento, sull'argomento dei **crediti d'imposta inesistenti**, come individuabili, a seguito della novella del D.Lgs. n. 87/2024 di riforma delle sanzioni tributarie, in forza della **nuova definizione** dettata dall'[**art. 1, comma 1, lett. g-quater**](#), [**D.Lgs. n. 74/2000**](#).

Secondo tale nuova norma, si dicono **viziati d'inesistenza i crediti** per i quali mancano, in tutto o in parte, i requisiti oggettivi o soggettivi specificamente indicati nella disciplina di riferimento (fattispecie di cui al n. 1) della lettera *g-quater*) sopra citata); nonché quelli per i quali **l'assenza dei predetti requisiti è oggetto di rappresentazioni fraudolente**, poste in essere mediante simulazioni, artifici, ovvero avvalendosi di documentazione falsa dal punto di **vista materiale o ideologico** (fattispecie di cui al n. 2) della lett. *g-quater*) sopra richiamata).

Rispetto a tale rinnovato quadro normativo, **2 sono le riflessioni a cui l'atto di indirizzo in commento induce l'interprete**: una, teoricamente, sfavorevole al contribuente; e una **nettamente favorevole** a quest'ultimo, come di seguito esposto.

In primo luogo, si noti che **l'atto di indirizzo MEF rileva**, quasi en passant, come la nuova definizione del vizio d'inesistenza dei crediti d'imposta risulti **più ampia rispetto a quella previgente: potendosi oggi qualificare come inesistenti anche quei crediti i cui vizi emergano all'esito dell'esperimento dei controlli di liquidazione e dei controlli formali**, effettuati ai sensi degli [**artt. 36-bis e 36-ter, D.P.R. n. 600/1973**](#), e [**54-bis, D.P.R. n. 633/1972**](#) (modalità di controllo viceversa inidonee, stando alla formulazione ante novella dell'[**art. 13, comma 5, D.Lgs. n. 471/1997**](#), a giustificare **contestazioni d'inesistenza dei crediti esaminati dagli uffici**). Quanto sopra non può che spingere a sottolineare, allora, il **potenziale pericolo** che gli uffici contestino **l'inesistenza di crediti**, anche facenti capo ad anni d'imposta precedenti all'entrata in vigore della definizione novellata (risalente alla data del 29 giugno 2024), avvalendosi anche delle risultanze dei **controlli di liquidazione e formali, sulla scorta di un'interpretazione pro Fisco** già possibilmente **adombrata dalla giurisprudenza di legittimità**, per cui la nuova e

più ampia formulazione del credito inesistente potrebbe essere applicata anche retroattivamente, trattandosi di mera specificazione dei **criteri definitivi già fatti propri**, sul punto, dalle Sezioni Unite di Cassazione, con la [sentenza n. 34419/2023](#) (cfr., [Cass. n. 14625/2025](#) e [n. 25018/2024](#); potendosi altresì sostenere, del resto, la portata interpretativa della nuova norma definitoria). Tale rischio potenzialmente **esiste per i contribuenti**: per quanto **forse non sia semplice**, per gli uffici territoriali dell'Agenzia delle Entrate che gestiscono i controlli di liquidazione e formali, desumere, da controlli implicanti essenzialmente il **mero confronto di dati e senza significativi approfondimenti istruttori**, gravi **vizi di inesistenza dei crediti**.

In secondo luogo - e di converso - è da notare come **l'atto di indirizzo MEF** chiuda la porta alle contestazioni erariali d'inesistenza dei crediti, laddove siano **fondati sul richiamo di fonti di dettaglio "ulteriori" rispetto alle fonti normative**, di carattere primario (legge) o secondario (regolamenti e decreti ministeriali), che rispettivamente istituiscono le **single fattispecie di favore**, ovvero ne specificano i presupposti costitutivi. Con particolare riguardo al tema dei crediti sovvenzionali, quali quelli afferenti alle attività di **ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, design e innovazione estetica**, le fonti di dettaglio "ulteriori" che il MEF mette al bando ai fini della motivazione dei **suoi controlli consistono**, in sostanza, nei **manuali tecnici che non risultino richiamati "esplicitamente" nelle norme primarie o secondarie disciplinanti i crediti di cui si discute**; ovvero che vi **siano richiamati in qualche modo**, ma genericamente e non "specificamente". I chiarimenti del MEF spingono, dunque, a **depotenziare la rilevanza**, sin qui attribuita da parte degli uffici accertatori, ai criteri di **classificazione contenuti nel Manuale di Frascati** in tema di spese per attività di ricerca e sviluppo, come effettuate fino al 31 dicembre 2019 ai sensi delle originarie norme di favore ex [art. 3, D.L. n. 145/2013](#), e correlato [art. 2, D.M. 27 maggio 2025](#): un **bacino di attività di grande interesse per i funzionari** deputati ai controlli, fonte di **numerosi contestazioni e di rilevante contenzioso**, il cui quadro normativo di riferimento non rinvia però in maniera specifica al Manuale di Frascati, che **risulta, invece, regolarmente invocato negli atti impositivi erariali a sostegno delle relative pretese**.

Il **Manuale di Frascati**, giova sottolineare, figura richiamato specificamente, ai fini della definizione delle attività di ricerca e sviluppo, solo nel **contesto del nuovo bonus**, come ridefinito all'[art. 1, comma 200, Legge n. 160/2019](#) (Legge di bilancio 2020), e al correlato [art. 2, D.M. 26 maggio 2020](#) (così come, si noti, il Manuale di Oslo è richiamato solo al [comma 201 del citato art. 1, Legge di bilancio 2020](#), e all'[art. 3, D.M. 26 maggio 2020](#), ai fini della **definizione delle attività di innovazione tecnologica** ammissibili al credito d'imposta). In conclusione, può dirsi che, in tutte le fattispecie agevolative di tipo sovvenzionale, **ove i manuali tecnici "ulteriori" non assumano rilievo** con le modalità specificate dall'atto di indirizzo del MEF, i relativi crediti d'imposta **non potranno mai dirsi viziati d'inesistenza**; potendosi al più qualificare come non spettanti, purché i relativi **vizi ricadano nelle nuove definizioni**, di cui al novellato [art. 1, comma 1, lett. g-quinquies\), D.Lgs. n. 74/2000](#).