



CREDITO DI IMPOSTA da R&S: piccole precauzioni e utili consigli

A cura di dott. Luca Lunelli e avv. Alessandra Corrado, dello studio Lunelli di Udine

La fruizione del credito d'imposta da R&S impone una serie di accurate valutazioni preliminari da parte del contribuente, onde evitare che - spesso a distanza di anni - l'agevolazione possa essere ritenuta "non spettante" o, peggio, "inesistente": con pesanti conseguenze tributarie e anche sanzionatorie.

Nell'ambito delle sanzioni (amministrative) tributarie, infatti, il credito d'imposta viene ritenuto non spettante o inesistente.

- È "non spettante" se esistente ma utilizzato in misura eccedente o in violazione di legge sulle modalità di utilizzo: in tal caso, è prevista una sanzione pari al 30% del credito (indebitamente) utilizzato [cfr., art. 13, co. 4, del D.Lgs. 471/1997].
- È inesistente se manca – in tutto o in parte – il presupposto costitutivo e l'inesistenza non possa essere rilevata tramite controlli automatizzati: in tal caso, è prevista una sanzione dal 100% al 200% del credito (indebitamente) utilizzato [cfr., art. 13, co. 5, dello stesso D.Lgs.]; con effetti anche sui termini di accertamento portati dai cinque (dal 2016) a otto anni successivi a quello di presentazione della dichiarazione [cfr., art. 27, co. 16, del D.L. 185/2008].

Rischi rilevanti, dunque, che dovrebbero indurre i contribuenti alla prudenza, anche in considerazione dei frequenti "casi" di contestazione da parte dell'Agenzia delle Entrate e della Guardia di Finanza in sede di verifica. È vero che il contribuente può presentare, in via preventiva, interpello c.d. "qualificatorio" all'Agenzia delle Entrate [ex art. 11, co. 1, lett. a), della L. 212/2000] o interpellare il M.I.S.E. sulla riconducibilità (o meno) delle attività per le quali si intende fruire del beneficio tra quelle per cui è fruibile il credito di imposta, ma tali precauzioni non forniscono una "copertura adeguata" dal momento che:

- da un lato, presuppongono condizioni di obiettiva incertezza sulla interpretazione della norma o, nel caso del MISE, di obiettiva incertezza sulla qualificazione delle fattispecie, per cui "quelle ricorrenti, se non caratterizzate da elementi di peculiarità o, comunque, di complessità, non possono costituire oggetto dell'istanza";
- dall'altro, in quanto prevedono tempi di risposta (max ex lege, 90 gg. ma prorogabili) che sono comprensibili ma non sempre compatibili con la concreta attività di R&S, con il

rischio di andare al di là del periodo di imposta per il quale si vorrebbe fruire dell'agevolazione.

È preferibile, dunque, valutare altre "cautele": l'adozione (preventiva) di alcune "regole di buona condotta" che possono porre al riparo da contestazioni e che comunque, nella pratica professionale, si sono rivelate utili, sia in sede amministrativa che giudiziaria, per la motivazione e la difesa del proprio operato.

Un primo (diffuso) ordine di contestazioni è quello relativo alla (pretesa) assenza del requisito oggettivo: è opportuno che il contribuente verifichi se l'attività oggetto di investimento in R&S possiede le caratteristiche (previste dalla Comunicazione della Commissione UE n. 2006/C 323), ovvero se l'attività rientra nelle definizioni di "ricerca fondamentale", "ricerca industriale" e/o "sviluppo sperimentale". Si tratta di definizioni (rivenienti dal c.d. Manuale di Frascati dell'OCSE) dai confini non sempre definiti e, talora, non semplici da individuare con riferimento alla fattispecie concreta. L'Agenzia delle Entrate ha cercato di chiarire [cfr., ad es. C.A.E. 5/2016] alcuni profili "general", ma l'agevolazione spetta solo se "lo specifico" investimento rientra nella legge; e, per questo, anch'essa talora deve rivolgersi al MISE, trattandosi di valutazioni tecniche. In altre parole, il tributarista (sia dell'A. E. che dell'imprenditore) risulta "spiazzato" rispetto ad una materia che non domina ma che, comunque, sta alla base della agevolazione.

Proprio per questo è importante disporre di un progetto di ricerca dettagliato, da cui emerge, in termini inequivoci,

- lo scopo innovativo del progetto;
- le fasi in cui si svilupperà l'attività di ricerca, studio e progettazione;
- le (probabili) tempistiche per portare a compimento l'intero progetto.

A tal fine è utile che il progetto sia illustrato (dal responsabile delle attività di R&S) con una relazione tecnica che indichi, al termine di ogni fase del progetto, i risultati raggiunti in quel determinato periodo d'imposta: perché esso deve avere inizio e fine nello stesso periodo d'imposta per il quale il credito è stato utilizzato, (prevedendo le "facili" - ma difficili da difendere

- contestazioni in termini di "competenza" da parte degli organi accertatori).

Altra diffusa (e pericolosa, perché spesso involge profili di carattere penal-tributario) contestazione riguarda la (ipotizzata) assenza dei requisiti nel soggetto che predispone ed esegue il progetto.

È, pertanto, necessario che l'imprenditore verifichi preventivamente, con tutti i mezzi a sua disposizione (visure, lettura dello statuto, indagini etc.), che l'affidatario del progetto sia una Università, un Ente pubblico di ricerca, o un Organismo di ricerca, cioè un soggetto che, per propria struttura organizzativa e costitutiva, non solo sia, ma anche venga ritenuto (pacificamente) in grado di realizzare il progetto. In proposito, non basta che esso dichiari di essere in possesso di una struttura altamente qualificata e idonea all'esecuzione delle attività di R&S; va verificata - prima di conferire l'incarico e durante - che:

- l'organismo di ricerca non abbia (statutariamente) scopo di lucro;
- dimostri la pubblicazione e la divulgazione dei risultati della ricerca;
- disponga di una struttura organizzativa (macchinari, strumenti) in grado di eseguire l'attività richiesta;
- compri, con documentazione, la esecuzione delle varie fasi del progetto;
- intrattenga i rapporti trasparenti con i soggetti terzi di cui si avvale per eseguire le attività di R&S.

Altra contestazione può riguardare il concreto svolgimento delle attività di R&S; e, a tal punto, è opportuno:

- monitorare l'avanzamento dei lavori;
- verificare che i documenti ricevuti dall'organismo di ricerca rispecchino il lavoro effettivamente svolto in un dato periodo;
- prestare attenzione all'eventuale corrispondenza (e-mail, fax etc.) intercorsa con l'organismo di ricerca (dalla quale potrebbero emergere indicazioni sulle modalità di esecuzione del progetto);
- chiedere prova del personale impiegato e delle relative qualifiche.

Infine, va (sempre) tenuto presente che l'agevolazione ha per oggetto sempre e solo la ricerca (i cui risultati sono sempre aleatori), non anche il macchinario o l'impianto, ancorché all'avanguardia, di cui l'attività di ricerca è stato il prodromo o l'innescio. In altri termini, se viene effettuata una attività di R&S agevolata, la quale produce gli effetti sperati e, dopo, il contribuente realizza o fa realizzare un bene con le caratteristiche frutto della precedente attività di ricerca: la prima sarà agevolata, mentre il secondo diventerà un normale cespite e non sarà agevolato.

In definitiva, l'agevolazione R&S risulta un incentivo piuttosto interessante, ma va utilizzata con la massima prudenza e con la prospettiva di una verifica da parte della G.d.F. e dell'A.E.: solo così la sua fruizione non si trasforma - com'è accaduto in diversi casi, spesso per insufficiente attenzione - in un boomerang.

CONFINDUSTRIA e il Credito d'imposta da R&S

Quello del Credito d'Imposta da R&S è uno dei temi che sta più a cuore a Confindustria, avendo tra l'altro contribuito alla redazione del Piano Nazionale Industria 4.0 attraverso un pacchetto di proposte volte alla predisposizione di strumenti fiscali e finanziari automatici, in favore di una trasformazione digitale del sistema produttivo meno lunga e onerosa.

Tra le misure volte ad accrescere il potenziale innovativo delle imprese il credito d'imposta da R&S punta a stimolare la spesa privata in Ricerca e Sviluppo per innovare processi e prodotti e garantire la competitività futura delle aziende.



L'agevolazione si rivolge anche alle aziende specializzate nella produzione di macchinari innovativi, che traggono così vantaggio dallo sviluppo di brevetti e proprietà intellettuali.

Nel 2017, secondo le rilevazioni Istat, il credito di imposta da R&S era stato ritenuto efficace soprattutto dalle unità appartenenti ai settori degli autoveicoli (69,8%), mentre i piani d'investimento per il 2018 evidenziarono una propensione di impiego negli ambiti software e IoT (rispettivamente 46% e 31,9%).