

*OGGETTO*

### CREDITO D'IMPOSTA PER ATTIVITÀ DI RICERCA E SVILUPPO (R&S) REGIME SANZIONATORIO

*AGGIORNAMENTO*

**11 DICEMBRE 2019**

*RIFERIMENTI NORMATIVI*

Art. 1 co. 70 – 72 L. 29.12.2018 n. 145 (Legge di Bilancio 2019); L. 11.12.2016 n. 232 (Legge di Bilancio 2017 - G. U. del 21.12.2016, n. 297); Art. 1 co. 35 – 36 L. 23.12.2014 n.190 (Legge di Stabilità 2015 - G.U. n. 300 del 29.12.2014, S.O. n. 99); Art. 3 DL 23.12.2013 n. 145 convertito in L. 21.2.2014 n. 9; DM 27.5.2015, (G.U. 29.7.2015 n. 174); Circ. MISE 9.2.2018 n. 59990; Ris. Agenzia delle Entrate 46/2018; Circ. Agenzia delle Entrate 16.3.2016 n. 5 - L. 30.12.2018 N. 145(Legge di Bilancio 2019); ASSONIME Circolare 23/2019 del 14-11-2019; Articolo 13, D.lgs. 471/1997.

*ALLEGATI*

*CLASSIFICAZIONE*

EA  
FINANZA AGEVOLATA  
CREDITO IMPOSTA R&S

*CODICE CLASSIFICAZIONE*

40  
420  
100

*COLLEGAMENTI*

CIRCOLARE N. 25/2019 - CREDITO D'IMPOSTA PER ATTIVITÀ DI RICERCA E SVILUPPO (R&S) PER GLI ESERCIZI DAL 2015 AL 2020

*REFERENTE STUDIO*

**dott.ssa Cinzia MAROCCHINO**

*BRIEFING*

Le imprese che effettuano investimenti in ricerca e sviluppo hanno la possibilità - per gli anni 2015, 2016, 2017, 2018, 2019 e 2020 - di ottenere un'agevolazione fiscale, sotto forma di credito d'imposta, la cui misura varia in funzione delle spese sostenute.

Il meccanismo di calcolo del credito d'imposta è di tipo incrementale: spetta sulle spese sostenute in ciascun periodo di imposta agevolato in eccedenza rispetto alla media dei medesimi investimenti realizzati nei 3 periodi imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015 (quindi, con riferimento ad una media "fissa" relativa al 2012, 2013 e 2014 per i "solari"), ovvero dalla costituzione se questa è avvenuta da meno di tre anni.

Con la presente circolare si focalizza l'attenzione sul tema del **regime sanzionatorio** ricollegabile agli errori commessi dai contribuenti nell'identificazione dell'ambito oggettivo dell'agevolazione.

### ***DISCIPLINA DEL CREDITO R&S***

Il credito R&S consiste in un credito d'imposta riconosciuto tutte le imprese:

- Indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano, dal regime contabile adottato e dalle dimensioni;
- Che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014 e fino a quello in corso al 31.12.2020 (anni 2015-2020, per i soggetti "solari").

In generale, alla luce delle novità introdotte con la Legge di Bilancio 2019, a partire dall'esercizio 2019, sono agevolabili tutte le spese incrementalmente sostenute nell'ambito di attività di ricerca fondamentale, ricerca industriale, sviluppo sperimentale e relative a:

- a) personale dipendente titolare di un rapporto di lavoro subordinato, anche a tempo determinato, direttamente impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo;
- a-bis) personale titolare di un rapporto di lavoro autonomo o comunque diverso dal lavoro subordinato direttamente impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo;
- b) quote di ammortamento delle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio, nei limiti dell'importo risultante dall'applicazione dei coefficienti stabiliti con il DM 31.12.88, in relazione alla misura e al periodo di utilizzo per l'attività di ricerca e sviluppo e comunque con un costo unitario non inferiore a 2.000 euro al netto dell'IVA;
- c) contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, nonché con imprese residenti rientranti nella definizione di start up innovative e PMI innovative per il diretto svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta, a condizione, in entrambi i casi, che non si tratti di imprese appartenenti al medesimo gruppo dell'impresa committente;
- c-bis) contratti stipulati con imprese diverse da quelle sopra indicate per il diretto svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta, a condizione che non si tratti di imprese appartenenti al medesimo gruppo dell'impresa committente;
- d) competenze tecniche e privative industriali relative a un'invenzione industriale o biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale, anche acquisite da fonti esterne (incluso l'acquisto in lotto da società fallita; cfr. ris. Agenzia delle Entrate 14.2.2017 n. 19);
- d-bis) materiali, forniture e altri prodotti analoghi direttamente impiegati nelle attività di ricerca e sviluppo anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota relativi alle fasi della ricerca industriale e dello sviluppo sperimentale.

Quanto, poi, alla misura del credito d'imposta in esame, questa è distinta in base alla tipologia di costi (art. 1 co. 70 della L. 145/2018), come evidenziato nella tabella che segue, nell'ambito della quale vengo confrontate le aliquote attualmente in vigore con quelle vigenti negli anni passati.

# STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati  
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

## CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 91/2019

PAGINA

3/7

Tipologia di costi	2015-2016		2017-2018		2019-2020	
	Aliquota %	Limite max. annuale	Aliquota %	Limite max. annuale	Aliquota %	Limite max. annuale
Personale dipendente (lett. a)	<b>50%</b> (Solo personale altamente qualificato)	<b>€ 5 mln</b>	<b>50%</b>	<b>€ 20 mln</b>	<b>50%</b>	<b>€ 10 mln</b>
Personale "autonomo" (lett. a-bis)					<b>25%</b>	
Quote ammortamento di strumenti e attrezzature di laboratorio (lett. b)	<b>25%</b>		<b>50%</b>		<b>25%</b>	
Contratti di ricerca stipulati con università e con start up e PMI innovative (lett. c)	<b>50%</b>		<b>50%</b>		<b>50%</b>	
Altri contratti di ricerca (lett. c-bis)					<b>25%</b>	
Competenze tecniche e privative industriali (lett. d)	<b>25%</b> (Compreso personale non altamente qualificato)		<b>50%</b>		<b>25%</b>	
Materiali, forniture e prodotti analoghi per prototipi (lett. d-bis)	<b>0%</b>	<b>0%</b>	<b>25%</b>			

In generale, si ricorda che sono ammissibili al credito d'imposta le seguenti attività di ricerca e sviluppo:

- ▣ 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 usi commerciali diretti;
- ▣ 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, ad esclusione dei prototipi di seguito indicati;
- ▣ 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; può trattarsi anche di altre attività destinate alla definizione concettuale, alla pianificazione e alla documentazione concernenti nuovi prodotti, processi e servizi; tali attività possono comprendere l'elaborazione di progetti, disegni, piani e altra documentazione, inclusi gli studi di fattibilità, purché non siano destinati a uso commerciale; realizzazione di prototipi utilizzabili per scopi commerciali e di progetti pilota destinati a esperimenti tecnologici o commerciali, quando il prototipo è necessariamente il prodotto commerciale finale e il suo costo di fabbricazione è troppo elevato per poterlo usare soltanto a fini di dimostrazione e di convalida;

- ▣ 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.

Al riguardo, si ricorda preliminarmente che l'individuazione delle attività ammissibili al beneficio del credito d'imposta è stata condotta dal legislatore ricalcando le definizioni di "ricerca fondamentale", "ricerca applicata" e "sviluppo sperimentale" contenute nel paragrafo 1.3, punto 15, della Comunicazione della Commissione Europea (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014, recante "Disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione". Tali definizioni, come già precisato dalla stessa Agenzia delle Entrate nei documenti di prassi emanati in materia, sono state a loro volta mutuare da quelle adottate a livello internazionale per le rilevazioni statistiche nazionali in materia di spese in ricerca e sviluppo, secondo i criteri di classificazione definiti in ambito OCSE e, più in particolare, nel c. d. Manuale di Frascati, concernente "Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development".

Secondo tali criteri, può ricordarsi sinteticamente che le attività qualificabili come ricerca e sviluppo sono quelle relative ai progetti intrapresi per il superamento di una o più incertezze scientifiche o tecnologiche - la cui soluzione non sarebbe possibile sulla base dello stato dell'arte del settore di riferimento e cioè applicando le tecniche o le conoscenze già note e disponibili in un determinato comparto scientifico o tecnologico - con la finalità di pervenire alla realizzazione di nuovi prodotti (beni o servizi) o processi o al miglioramento sostanziale di prodotti o processi già esistenti. Si tratta, quindi, di attività (lavori) che necessariamente si caratterizzano per la presenza di elementi di:

- ◆ novità e creatività;
- ◆ grado di incertezza o rischio d'insuccesso scientifico o tecnologico che implicano.

Sulla base di detti criteri, appare del tutto evidente 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.

### ***REGIME SANZIONATORIO***

La disciplina del credito d'imposta per la ricerca e sviluppo è stata più volte modificata nel corso degli anni e per questo motivo i soggetti beneficiari possono, talvolta, commettere errori in sede di applicazione, seppure involontariamente, dal momento che può risultare difficile distinguere quali attività rientrano nella definizione di attività di ricerca e sviluppo.

In particolare la sanzione più appropriata, nel caso in cui una impresa individui in maniera errata le attività agevolate, dovrebbe essere quella prevista per il credito non spettante, mentre quella più grave per il credito inesistente dovrebbe trovare applicazione solo nelle più circoscritte ipotesi connotate da fraudolenza (quali, ad esempio, quelle in cui l'impresa abbia svolto un'attività che nemmeno in astratto può qualificarsi quale attività di ricerca e sviluppo oppure abbia effettuato meri investimenti in beni materiali e immateriali).

Pertanto, sotto il profilo sanzionatorio, le sanzioni si dividono in due categorie:

# STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati  
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

## CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 91/2019

PAGINA

5/7

- 1) Sanzioni per indebita compensazione di un credito “inesistente” per mancanza del requisito costitutivo”;
- 2) Sanzioni per utilizzo del credito d’imposta “non spettante”.

La duplice casistica delineata dal Legislatore deriva dalla necessità di tenere in considerazione la differente “gravità” della condotta del contribuente nelle due diverse fattispecie (credito “non spettante” e “inesistente”) e di attribuire conseguentemente una misura sanzionatoria proporzionata a tale differente gravità del comportamento dell’agente.

### *SANZIONI PER UTILIZZO DEL CREDITO D’IMPOSTA “NON SPETTANTE”*

Per quel che concerne la fattispecie del credito d’imposta “non spettante”, ai sensi dell’articolo 13, comma 4, D.Lgs. 471/1997 viene stabilito che in caso di utilizzo in compensazione del credito di imposta:

- ⇒ in misura superiore a quella spettante, e/o
- ⇒ in violazione delle modalità di utilizzo normativamente previste.

la sanzione è pari **al 30% del credito utilizzato**.

### *SANZIONI PER UTILIZZO DEL CREDITO D’IMPOSTA “INESISTENTE”*

Per quel che invece attiene alla differente casistica di indebito utilizzo di un credito d’imposta “inesistente”, l’articolo 13, comma 5, D.Lgs. 471/1997, con una formulazione più articolata della precedente, prevede che nel caso in cui si utilizzi un credito del tutto “inesistente”, si applica una sanzione molto più gravosa rispetto alla fattispecie di credito “non spettante”, variabile **dal 100% al 200% del credito**, e al trasgressore viene inibito l’accesso al beneficio della definizione agevolata delle sanzioni (secondo cui la contestazione potrebbe definirsi con il pagamento di un importo pari a un terzo della sanzione).

Si precisa che è considerato “inesistente” il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli automatizzati (articolo 36 bis D.P.R. 600/1973 e articolo 54 bis D.P.R. 633/1972).

## ***VALUTAZIONI CRITICHE SULL’APPLICAZIONE DELLE SANZIONI***

Con riferimento specifico al credito di imposta R&S, nella prassi accade spesso che gli organi verificatori, qualora ritengano che le attività in relazione alle quali l’impresa ha invocato e fruito del beneficio in esame non rientrino nel novero delle attività agevolate, applichino automaticamente la sanzione prevista in caso di utilizzo di crediti inesistenti (dal 100 al 200%) della misura dei crediti stessi e non, dunque, quella di minore entità che trova applicazione in caso di crediti non spettanti, pari al 30% del credito utilizzato in compensazione.

Secondo la Circolare n.23 del 14-11-2019 di ASSONIME, tuttavia, la condotta delle imprese che hanno commesso errori nell’individuazione delle attività agevolate non può *tout court* considerarsi fraudolenta nei casi in cui tali soggetti abbiano adempiuto ai vari oneri documentali previsti in materia e abbiano svolto in concreto attività che, in ogni caso, si innestano in più ampi processi di innovazione (di prodotto e servizio).

È necessario, dunque, pena una non giustificata violazione dei principi di equità e proporzionalità cui è informato il nostro sistema sanzionatorio, distinguere la suddetta condotta rispetto a quella ben più grave delle imprese che hanno svolto attività che nemmeno in astratto possono essere ritenute agevolate e nei cui confronti dovrebbe scattare la sanzione per credito inesistente.

A tal fine gli uffici dell'amministrazione finanziaria che rilevino l'insussistenza del presupposto oggettivo dell'agevolazione, prima di applicare la sanzione per credito inesistente, dovrebbero comprendere se l'errore commesso dall'impresa riguardi aspetti valutativi particolarmente complessi concernenti la tipologia di attività concretamente svolta ovvero se l'impresa abbia fruito dell'agevolazione a fronte di attività che risultano del tutto prive dei requisiti necessari per essere considerate agevolate.

In definitiva, proprio perché l'errore commesso dai contribuenti in tema di individuazione delle attività agevolate può assumere una diversa natura (un diverso livello di insidiosità), si tratta di riconoscere agli uffici la possibilità di applicare la sanzione più consona al caso specifico, a prescindere dalle modalità di recupero del credito indebitamente utilizzato.

Per tali motivazioni è fondamentale, al fine di mettersi al riparo da un eventuale accertamento ed escludere che la condotta dell'impresa beneficiaria possa essere considerata fraudolenta, che tali soggetti:

- ✓ abbiano svolto in concreto attività che, in ogni caso, si innestano in più ampi processi di innovazione (di prodotto e servizio).
- ✓ abbiano adempiuto ai vari oneri documentali previsti dalla normativa del credito di imposta R&S. In questi casi, infatti, il credito d'imposta utilizzato in compensazione non solo è stato indicato nel modello di dichiarazione e nel modello di versamento, ma trova altresì riscontro in evidenze contabili oggetto di apposita certificazione rilasciata da soggetti terzi, nonché nella documentazione prevista (certificazione della documentazione contabile e relazione tecnica).

Atteso che l'aspetto più problematico, anche per i riflessi in campo sanzionatorio, consiste proprio nell'individuazione del perimetro applicativo oggettivo della disciplina, in relazione all'adozione dei corretti criteri di qualificazione e classificazione dell'attività svolta effettivamente da un'impresa nell'ambito della R&S agevolabile *ex lege*, una buona prassi potrebbe essere la redazione di una di una perizia tecnico giurata redatta a cura di un ingegnere iscritto all'albo professionale.

La perizia tecnico giurata risulta essere complementare alla certificazione contabile, redatta a cura del soggetto incaricato della revisione legale o dal collegio sindacale o da un professionista iscritto nel registro dei revisori legali di cui al D.Lgs. 39/2010, non inerendo l'ammissibilità delle spese di R&S ma costituendo una condizione necessaria al beneficio fiscale da verificare preliminarmente alla quantificazione del credito.

L'attività dell'ingegnere dovrà consistere nell'esame della R&S effettivamente svolta al fine di inquadrarla nelle tre fattispecie oggettivamente ammissibili:

- 1) ricerca fondamentale,
- 2) ricerca applicata,

# STUDIO ADRIANI

*Dottori Commercialisti Associati*  
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

## CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 91/2019

PAGINA

7/7

3) sviluppo sperimentale,

in cui si evidenzia, per ciascun progetto di R&S, alcuni elementi probatori a supporto della qualificazione fra le attività agevolabili, quali ad esempio:

- il requisito di novità;
- gli ostacoli tecnico-scientifici riscontrati;
- le finalità del progetto;
- il requisito del rischio finanziario;
- lo stato di avanzamento del progetto all'interno dello stadio pre-competitivo.

### ***COORDINAMENTO CON LO STUDIO ADRIANI***

Si precisa che, ove abbiate necessità di assistenza specifica per usufruire del Credito d'imposta per le attività di Ricerca & Sviluppo, dovrà essere affidato uno specifico incarico in tal senso allo STUDIO ADRIANI, non rientrando dette prestazioni nell'ambito dell'incarico di consulenza tributaria e/o aziendale continuativa e generica in essere.

Lo STUDIO ADRIANI rimane a disposizione per ogni eventuale ulteriore delucidazione, riservandosi la facoltà di aggiornamenti sulle eventuali novità e relativi adempimenti di vostro interesse.

#### **STUDIO ADRIANI**

*Dottori Commercialisti Associati -*  
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI  
*(Un associato)*  
**dott.ssa Adriana ADRIANI**