

OGGETTO

CREDITO D'IMPOSTA PER ATTIVITÀ DI RICERCA & SVILUPPO, INNOVAZIONE TECNOLOGICA E DESIGN: REGIME SANZIONATORIO

AGGIORNAMENTO

14 DICEMBRE 2021

RIFERIMENTI NORMATIVI

Art. 1 co. 198-209 della L. 27.12.2019 N. 160 (Legge di Bilancio 2020); DECRETO-LEGGE 19 maggio 2020, n. 34 convertito con modificazioni in L. 17 luglio 2020, n. 77; D.M. 26.5.2020; Circ. MISE 9.2.2018 n. 59990; Ris. Agenzia delle Entrate 46/2018; Circ. Agenzia delle Entrate 16.3.2016 n. 5; ASSONIME Circolare 23/2019 del 14-11-2019; Articolo 13, D.lgs. 471/1997; Art. 1 co. 1064 della L. 30.12.2020 n. 178 (legge di bilancio 2021).

ALLEGATI

CLASSIFICAZIONE

EA
FINANZA AGEVOLATA
CREDITO IMPOSTA R&S E INNOVAZIONE

CODICE CLASSIFICAZIONE

40
420
112

COLLEGAMENTI

CIRCOLARE N. 8/2021 - CREDITO D'IMPOSTA PER ATTIVITÀ DI RICERCA E SVILUPPO E INNOVAZIONE E DESIGN PER L'ANNO 2021
CIRCOLARE N. 95/2020 - CREDITO D'IMPOSTA PER ATTIVITÀ DI RICERCA & SVILUPPO, INNOVAZIONE TECNOLOGICA E DESIGN: REGIME SANZIONATORIO

REFERENTE STUDIO

dott.ssa Adriana ADRIANI

BRIEFING

Le imprese che hanno effettuato investimenti in ricerca & sviluppo, innovazione tecnologica e design nel corso dell'esercizio 2021, hanno la possibilità di ottenere un'agevolazione fiscale, sotto forma di credito d'imposta, la cui misura varia in funzione delle spese sostenute e del tipo di attività svolta.

Si ricorda, infatti, che la legge di bilancio 2020 come modificato dall'art. 1 co. 1064 della L. 178/2020 (legge di bilancio 2021), nel ridefinire la disciplina degli incentivi fiscali previsti dal Piano nazionale Impresa 4.0 al fine di sostenere la competitività delle imprese e per favorirne i processi di transizione digitale e nell'ambito dell'economia circolare e della sostenibilità ambientale, ha introdotto un nuovo credito d'imposta (che di fatto sostituisce il bonus ricerca e sviluppo di cui all'art. 3 del DL 145/2013) per gli investimenti in attività di:

- ricerca e sviluppo;
- innovazione tecnologica;
- altre attività innovative (design e ideazione estetica).

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.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 80/2021

PAGINA

2/8

BREVE RICHIAMO SULLA DISCIPLINA DEL NUOVO CREDITO

L'art. 1 co. 198-209 della L. 160/2019 e il DM 26.5.2020 prevedono, per il 2020, un nuovo credito d'imposta (che di fatto sostituisce il bonus ricerca e sviluppo di cui all'art. 3 del DL 145/2013) per gli investimenti in attività di:

- ⇒ ricerca e sviluppo;
- ⇒ innovazione tecnologica;
- ⇒ altre attività innovative (design e ideazione estetica).

In linea generale, possono beneficiare dell'agevolazione le imprese, a prescindere dalla forma giuridica, dalla natura giuridica, dalla dimensione, dal regime di determinazione del reddito (ivi inclusi, quindi, i soggetti in regime forfetario), che hanno svolto le suddette attività nel corso del periodo d'imposta successivo al 31.12.2019, vale a dire il 2020 per i soggetti "solari". Ai fini della determinazione, rilevano i costi sostenuti nel periodo agevolato in base al principio di competenza ai sensi dell'art. 109 co. 1 e 2 del TUIR (art. 6 co. 1 del DM 26.5.2020).

A tale riguardo, si precisa che il credito d'imposta ricerca e sviluppo disciplinato dall'art. 3 del DL 145/2013 (che avrebbe dovuto trovare applicazione anche con riferimento al 2020) è anticipatamente cessato al 31.12.2019.

La determinazione e la misura del credito d'imposta variano a seconda della tipologia di investimenti agevolabili. Per maggiore chiarezza espositiva, si riporta di seguito una tabella riepilogativa della misura del credito e del limite massimo.

ATTIVITÀ AGEVOLABILI	MISURA ORIGINARIA	NUOVA MISURA (L. DI BILANCIO 2021)
R&S - Attività di ricerca e sviluppo, quali "ricerca fondamentale", "ricerca industriale", "sviluppo sperimentale" in campo scientifico e tecnologico	12% max 3 milioni 25% - 35% - 45% (grandi-medie-piccole imprese)	20% Ovvero, nelle Regioni del MEZZOGIORNO: 25% - 35% - 45% (grandi-medie-piccole imprese) max 4 milioni
Innovazione tecnologica - Attività di innovazione tecnologica, diverse da quelle di ricerca e sviluppo, finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati	6% max 1,5 milioni	10% max 2 milioni
Innovazione 4.0 e green - Attività di innovazione tecnologica finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati per il raggiungimento di un obiettivo di transizione ecologica o di innovazione digitale 4.0	10% max 1,5 milioni	15% max 2 milioni
Design e ideazione estetica - Attività di design e ideazione estetica	6% max 1,5 milioni	10% max 2 milioni

Si ricorda che fino all'anno 2019 l'agevolazione relativa alla ricerca e sviluppo, era riconosciuta sulla quota incrementale rispetto agli investimenti medi nelle stesse tipologie di spesa, degli anni 2012-2013 e 2014 e prevedeva un minimo di spesa di 30.000 euro.

Già a partire dal 2020 la base di calcolo, per tutte le tipologie di attività sopra analizzate, è costituita dai costi sostenuti nell'anno di competenza al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti per le stesse spese ammissibili.

REGIME SANZIONATORIO

La disciplina del credito d'imposta in esame 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, innovazione tecnologica ovvero ideazione estetica e design.

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:

- 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 ricerca & sviluppo, innovazione tecnologica e design, nella prassi potrebbe accadere 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.

Sul punto vale la pena di precisare che secondo la Circolare n.23 del 14-11-2019 di ASSONIME relativa alla previgente disciplina del credito R&S, le cui valutazioni tuttavia potrebbero valere anche in relazione al nuovo credito di imposta, 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 processo).
- ✓ abbiano adempiuto ai vari oneri documentali previsti dalla normativa del credito di imposta in esame. 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 delle attività agevolabili *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 tecnica 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 ricerca & sviluppo, innovazione tecnologica e design ma costituendo una condizione necessaria al beneficio fiscale da verificare preliminarmente alla quantificazione del credito.

L'attività dell'ingegnere dovrà consistere nell'esame dell'attività effettivamente svolta al fine di inquadrarla nelle fattispecie oggettivamente ammissibili, che a partire dal 2020, sono inquadrabili nelle seguenti categorie:

- 1) ricerca fondamentale,
- 2) ricerca applicata,
- 3) sviluppo sperimentale,
- 4) innovazione tecnologica,
- 5) ideazione estetica o design,

in cui si evidenzia, per ciascun progetto realizzato, 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.

A tal fine, sembra opportuno richiamare le definizioni delle suddette attività agevolabili, così come definite e chiarite nell'ambito del recentissimo Decreto Ministeriale del 26.5.2020 "Disposizioni applicative per nuovo credito d'imposta, per attività di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica e di design". Per semplicità, sono state riepilogate nella tabella che segue.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 80/2021

PAGINA

6/8

<i>Attività Ammissibili</i>	DEFINIZIONE
<i>Ricerca fondamentale</i>	<ul style="list-style-type: none">• Lavori sperimentali o teorici finalizzati principalmente all'acquisizione di nuove conoscenze in campo scientifico o tecnologico, attraverso l'analisi delle proprietà e delle strutture dei fenomeni fisici e naturali, senza necessariamente considerare un utilizzo o un'applicazione particolare a breve termine delle nuove conoscenze acquisite da parte dell'impresa;• Il risultato delle attività di ricerca fondamentale è di regola rappresentato per mezzo di schemi o diagrammi esplicativi o per mezzo di teorie interpretative delle informazioni e dei fatti emergenti dai lavori sperimentali o teorici.
<i>Ricerca industriale</i>	<ul style="list-style-type: none">• Lavori originali intrapresi al fine di individuare le possibili utilizzazioni o applicazioni delle nuove conoscenze derivanti da un'attività di ricerca fondamentale o al fine di trovare nuove soluzioni per il raggiungimento di uno scopo o un obiettivo pratico predeterminato; tali attività, in particolare, mirano ad approfondire le conoscenze esistenti al fine di risolvere problemi di carattere scientifico o tecnologico;• Il risultato è rappresentato, di regola, da un modello di prova che permette di verificare sperimentalmente le ipotesi di partenza e di dare dimostrazione della possibilità o meno di passare alla fase successiva dello sviluppo sperimentale, senza l'obiettivo di rappresentare il prodotto o il processo nel suo stato finale.
<i>Sviluppo sperimentale</i>	<ul style="list-style-type: none">• Lavori sistematici, basati sulle conoscenze esistenti ottenute dalla ricerca o dall'esperienza pratica, svolti allo scopo di acquisire ulteriori conoscenze e raccogliere le informazioni tecniche necessarie in funzione della realizzazione di nuovi prodotti o nuovi processi di produzione o in funzione del miglioramento significativo di prodotti o processi già esistenti.• Per miglioramento significativo di prodotti o processi già esistenti s'intendono le modifiche che hanno il carattere della novità e che non sono il risultato di un semplice utilizzo dello stato dell'arte nel settore o dominio di riferimento.• Il risultato dei lavori di sviluppo sperimentale è di regola rappresentato da prototipi o impianti pilota. Per prototipo s'intende un modello originale che possiede le qualità tecniche essenziali e le caratteristiche di funzionamento del prodotto o del processo oggetto delle attività di sviluppo sperimentale e che permette di effettuare le prove per apportare le modifiche necessarie e fissare le caratteristiche finali del prodotto o del processo; per impianto pilota s'intende un insieme di macchinari, dispositivi, attrezzature o altri elementi che permette di testare un prodotto o un processo su una scala o in un ambiente prossimi alla realtà industriale o finale.
<i>Innovazione tecnologica</i>	<ul style="list-style-type: none">• Lavori finalizzati alla realizzazione o all'introduzione di prodotti o processi nuovi o significativamente migliorati, rispetto a quelli già realizzati o applicati dall'impresa.• Per prodotti nuovi o significativamente migliorati s'intendono beni o servizi che si differenziano, rispetto a quelli già realizzati dall'impresa, sul piano delle caratteristiche tecniche, dei componenti, dei materiali, del software incorporato, della facilità d'impiego, della semplificazione della procedura di utilizzo, della maggiore flessibilità o di altri elementi concernenti le prestazioni e le funzionalità;• Per processi nuovi o significativamente migliorati, rispetto a quelli già applicati dall'impresa, s'intendono processi o metodi di produzione e di distribuzione e logistica di beni o servizi che comportano cambiamenti significativi nelle tecnologie, negli impianti, macchinari e attrezzature, nel software, nell'efficienza delle risorse impiegate, nell'affidabilità e sicurezza per i soggetti interni o esterni coinvolti nei processi aziendali.• Le attività ammissibili al credito d'imposta comprendono esclusivamente i lavori svolti nelle fasi precompetitive legate alla progettazione, realizzazione e introduzione delle innovazioni tecnologiche fino ai lavori concernenti le fasi di test e valutazione dei prototipi o delle installazioni pilota;• Sono ESCLUSI i lavori svolti per apportare modifiche o migliorie minori ai prodotti e ai processi già realizzati o applicati dall'impresa; i lavori svolti per la soluzione di problemi tecnici legati al normale funzionamento dei processi di produzione dell'impresa o per l'eliminazione di difetti di fabbricazione dei prodotti dell'impresa; i lavori svolti per

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 80/2021

PAGINA

7/8

	adeguare o personalizzare i prodotti o i processi dell'impresa su specifica richiesta di un committente; i lavori svolti per il controllo di qualità dei prodotti o dei processi e per la standardizzazione degli stessi e in generale i lavori richiesti per l'adeguamento di processi e prodotti a specifici obblighi previsti dalle norme in materia di sicurezza, salute e igiene del lavoro o in materia ambientale.
<i>Attività di design e ideazione estetica</i>	<ul style="list-style-type: none">• Lavori di design e ideazione estetica, diversi da quelli svolti nell'ambito delle attività di ricerca e sviluppo e di innovazione tecnologica, finalizzati ad innovare in modo significativo i prodotti dell'impresa sul piano della forma e di altri elementi non tecnici o funzionali, quali, ad esempio, le caratteristiche delle linee, dei contorni, dei colori, della struttura superficiale, degli ornamenti. A questi effetti, per prodotto si intende qualsiasi oggetto industriale o artigianale, compresi i componenti di prodotti complessi, gli imballaggi, le presentazioni, i simboli grafici e caratteri tipografici;• Per le imprese operanti nel settore dell'abbigliamento e negli altri settori nei quali è previsto il rinnovo a intervalli regolari dei prodotti, sono considerate attività ammissibili al credito d'imposta i lavori relativi alla concezione e realizzazione di nuove collezioni o campionari che presentino elementi di novità rispetto alle collezioni e ai campionari precedenti con riguardo ai tessuti o ai materiali utilizzati, alla loro combinazione, ai disegni e alle forme, ai colori o ad altri elementi rilevanti, con esclusione dei lavori finalizzati al semplice adattamento di una collezione o campionario esistente attraverso l'aggiunta di un singolo prodotto o la modifica di una sola caratteristica dei prodotti esistenti, come ad esempio la modifica unicamente dei colori, o di un elemento di dettaglio.• Le attività ammissibili al credito d'imposta riguardano comunque la sola fase precompetitiva che termina con la realizzazione dei campionari non destinati alla vendita

Le criticità esposte hanno condotto a un'interrogazione parlamentare (la n. 3-02610) a cui il Governo ha fornito risposta il 5 agosto 2021.

Viene richiamata la circolare 23 dicembre 2020 n. 31, ove si afferma che se il MISE, con proprio parere tecnico, ritiene le spese sostenute non agevolabili, il credito difetta del presupposto costitutivo ed è inesistente.

In tal caso l'Ufficio può ridurre la sanzione sino alla metà del minimo ai sensi dell'art. 7 del DLgs. 472/97.

Nella risposta all'interrogazione parlamentare, tra l'altro, compare il seguente passo: "Con riguardo ai profili sanzionatori della disciplina del credito d'imposta, in molti interventi di risposta, nei casi in particolare in cui la fattispecie non presentasse specifiche criticità di tipo documentale e la questione attenesse essenzialmente alla verifica dei contenuti di novità e originalità delle attività svolte, il MISE ha segnalato alla competente Direzione provinciale l'opportunità di valutare l'applicabilità dell'esimente delle obiettive condizioni di incertezza".

Risulta evidente che nel momento in cui il MISE stesso ipotizza l'esimente dell'obiettiva incertezza, per forza di cose si è al di fuori del concetto di inesistenza.

Il contribuente non può sicuramente aver compensato, dolosamente, un credito in relazione al quale sussistono obiettive condizioni di incertezza.

Nelle fattispecie descritte, è a nostro avviso d'obbligo irrogare la sanzione del 30% inquadrando il credito come non spettante, con tutte le conseguenze del caso.

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, Innovazione tecnologica, Ideazione estetica e design,

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 80/2021

PAGINA

8/8

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.

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