



AVV. UMBERTO LA COMMARA
Patrocinante in Cassazione
AVV. ROBERTA DOROTEA ROSCIGNO
AVV. EMILIO COSTARELLA
AVV. MARIA PAOLA FERRARO

AVV. STEFANIA LUPINI
Patrocinante in Cassazione
AVV. BARBARA RAMPINI
AVV. FABIO MASSIMO MENDELLA

DOTT. VALENTINA LUPI
DOTT. FRANCESCO SANTORI
DOTT. VIRGINIA FIORI
RAG. CRISTINA PICALARGA

OF COUNSEL:
AVV. GIANFRANCO PUOPOLO
AVV. TIZIANA TASSONE
Patrocinante in Cassazione

OF COUNSEL:
DOTT. ASCANIO SALVIDIO
DOTT. FABRIZIO FIORITO
DOTT. ALBERTO NENCHA

TRAINEES:
DOTT. MARCO CAPRINI
DOTT. RITA GUARINO

Roma, 17 febbraio 2021

Oggetto: Aggiornamento in merito alle novità legislative e di prassi relative alla fruizione dei crediti d'imposta R&S di cui alla legge n. 160/2019.

Gentile Cliente,

con il presente memorandum, siamo lieti di proporre un aggiornamento in merito alle novità legislative e di prassi che hanno, da ultimo, interessato la fruizione dei crediti d'imposta Ricerca e Sviluppo (di seguito, anche, "**R&S**") di cui alla legge n. 160/2019 (come innovata dalla legge di bilancio 2021), nell'ottica di rappresentare, segnatamente, i profili esposti ad una maggiore criticità con riferimento a:

- (i) gestione delle istanze di interpello alla luce della Circolare n. 31/E del 23.12.2020 dell'Agenzia delle Entrate (di seguito, anche, l'"**AdE**");
- (ii) distinzione tra crediti "*inesistenti*" e "*non spettanti*".

Gestione delle istanze di interpello.

Con la circolare n. 31/E del 23.12.2020 (di seguito, anche, la "**Circolare n. 31/2020**"), l'AdE, preso atto della stratificazione di precedenti documenti di prassi inidonei a configurare un quadro certo e preciso, è tornata a pronunciarsi in merito alle modalità di presentazione delle istanze d'interpello in materia agevolativa, la cui completa e corretta

trattazione richieda la valutazione di imprescindibili aspetti di natura extrafiscale a contenuto tecnico.

Trattasi di quei c.d. interpelli multidisciplinari che richiedono l'intervento anche di altri rami dell'Amministrazione dello Stato il cui parere tecnico è presupposto ineludibile e propedeutico all'applicazione di un determinato regime fiscale (di seguito, anche, gli **“Interpelli Multidisciplinari”**).

In questa categoria è riconducibile anche l'interpello proposto in ordine alla fruizione dei crediti d'imposta R&S.

Con la finalità dichiarata di sciogliere i nodi generati, l'AdE ha precisato, descrivendo un nuovo assetto procedurale valido per le istanze presentate a decorrere dalla data di pubblicazione della circolare *de qua* (i.e. 23.12.2020), che saranno ritenuti inammissibili gli interpelli aventi ad oggetto esclusivamente la riconducibilità di una determinata attività all'ambito applicativo della disciplina agevolativa e che integrano, nella sostanza, una richiesta di un parere meramente tecnico: l'istruttoria, in siffatti casi, richiederebbe specifiche competenze settoriali non di carattere fiscale che rientrano nell'ambito operativo di altre amministrazioni (ad es., il MISE).

Invece, con riguardo agli Interpelli Multidisciplinari, l'AdE ha inteso distinguere: (i) il caso in cui l'istante si sia preventivamente adoperato per acquisire il parere tecnico dal competente ufficio da (ii) quello in cui il parere non è stato ancora acquisito. Di qui:

- (i) nella prima ipotesi, l'Amministrazione finanziaria potrà procedere, secondo le ordinarie regole operative, a pronunciarsi sulla materia tributaria;
- (ii) nella seconda ipotesi, l'Amministrazione finanziaria si pronuncerà solo sulla questione di propria competenza e, quindi, su quella tributaria.

La Circolare Assonime n. 1 del 26.01.2021, emanata a commento, tra l'altro, della stessa circolare n. 31/2020 dell'AdE, ha il pregio di mettere in luce le criticità di quest'ultima su due principali aspetti:

- (i) la regola secondo cui sono i contribuenti a dover acquisire autonomamente il parere tecnico da parte dei competenti uffici – per esempio, dal MISE – potrebbe risultare *inutiliter data* nei casi in cui l'Amministrazione interpellata non risponda in tempi certi e coerenti con la successiva proposizione dell'interpello;

(ii) l'art.1, comma 1064, lett. h), della legge n. 178/2020 (legge di bilancio 2021), adottato in modifica dell'art. 1, comma 207, della legge di bilancio 2020, nel prevedere che l'AdE possa richiedere il parere del MISE nell'ambito di verifiche e controlli, finisce per estendere questa possibilità anche "*in relazione agli interpelli presentati all'Agenzia delle Entrate*".

Se da quanto riportato *sub* (i) emerge la necessità di un puntuale raccordo tra diversi rami dell'Amministrazione, quanto osservato *sub* (ii) induce legittimamente quantomeno a dubitare della certezza delle modalità procedurali fissate nella Circolare n. 31/2020 che sembrano contraddette dall'ultimo dato legislativo.

E' estremamente consigliabile, per l'effetto, che il contribuente si impegni prodromicamente in una complessiva valutazione, fatta anche su base tempistica, da effettuare caso per caso in ordine all'attivazione degli Interpelli Multidisciplinari.

Crediti "inesistenti" e "non spettanti"

L'altro tema su cui è intervenuta la Circolare n. 31/2020 riverbera notevoli effetti sulla distinzione tra crediti "*inesistenti*" e "*non spettanti*".

Pronunciandosi sulla modulazione dei termini di decadenza del potere accertativo relativamente al controllo della sussistenza delle condizioni di spettanza dei crediti d'imposta R&S, l'AdE non perde occasione per ribadire che l'errore nell'identificazione dell'ambito oggettivo dell'agevolazione – e la successiva utilizzazione del relativo credito – configurerebbe la fattispecie dell'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti.

Ciò produce due effetti:

- (i) la fruizione, da parte dell'Amministrazione finanziaria, del più ampio termine di cui all'art. 27, comma 16, del d.l. n. 185/2008 e cioè otto anni a decorrere da quello di utilizzo;
- (ii) l'inasprimento delle sanzioni amministrative comminate¹, come previsto in esito alle modifiche intervenute con il d.lgs. 24.9.2015, n. 158, che ha introdotto la netta distinzione tra le due categorie di crediti tributari, cioè quelli "*non spettanti*" e quelli "*inesistenti*".

¹ Dal 100% al 200% dell'importo del credito utilizzato, in luogo del 30% previsto per i crediti "*non spettanti*"

Non può sfuggire, quindi, l'importanza di dimostrare, in ipotesi di controllo, quale sia la corretta qualificazione.

È nostra opinione che già dai testi e dai documenti tecnici a supporto delle fonti normative richiamate², si desume che i crediti “*inesistenti*” devono essere ricondotti esclusivamente a quelli artatamente creati per mezzo di “*comportamenti fraudolenti*”, connotati da insidiosità.

Queste conclusioni possono trovare conferma sia nella Risoluzione dell'AdE del 8.5.2018, n. 36/E sia nella circolare Assonime 14.11.2019, n. 23 che rappresenta un lucidissimo compendio delle motivazioni per cui – a determinate condizioni – gli errori commessi dai contribuenti nell'identificazione dell'ambito oggettivo del credito d'imposta per la ricerca e lo sviluppo debbano confluire nel novero dei crediti “*non spettanti*”.

Le condizioni cui ci si riferisce devono essere rintracciate sulla base della condotta tenuta dal contribuente; segnatamente, risulta necessario analizzare se il contribuente che ha inteso utilizzare in compensazione il credito d'imposta abbia:

- (i) svolto in concreto attività che, in ogni caso, si innestano in processi di innovazione;
- (ii) adempito agli oneri documentali.

Secondo Assonime, la qualifica dell'inesistenza non può desumersi in modo automatico, ma deve essere circoscritta alle sole ipotesi connotate da frodolenza, quali ad esempio quelle in cui l'impresa non abbia svolto alcuna attività che, nemmeno in astratto, possa qualificarsi quale attività di ricerca e sviluppo, oppure si sia limitata ad effettuare meri investimenti in beni materiali e immateriali o, ancora, nei casi in cui non risultano soddisfatti gli oneri documentali che sono stati previsti dal legislatore proprio a salvaguardia dell'effettività dell'investimento.

Concordando con Assonime, riteniamo sussistere tutte le buone ragioni per sostenere che, ove si riscontri il preciso adempimento degli oneri documentali, si debba escludere che la condotta del contribuente sia ascrivibile a quelle di tipo fraudolento.

² Si vedano le Relazioni illustrative al d.l. n. 185/2008 e del d.lgs. 24.9.2015, n. 158 e l'Analisi Tecnico Normativa (A.T.N.) al d.lgs. n. 158/2015.



Ciononostante, la staticità della posizione assunta, sul punto, dall'Amministrazione finanziaria, impone al contribuente la massima cautela nella fase di studio prodromica all'accesso al regime agevolativo.

* * * * *

Lo Studio è a disposizione per ogni eventuale chiarimento ritenuto utile o necessario.

Il presente memorandum ha scopo meramente informativo e non può, in alcun modo, essere inteso come parere legale.