

Società 08 Aprile 2021

# Il credito di imposta R&S e i principi generali dell'ordinamento

di Edoardo Belli Contarini\*

## In breve

La spettanza del credito di imposta, e quindi il requisito della "novità", va filtrato alla luce della normativa di riferimento e nel rispetto della gerarchia delle fonti del diritto

Ad oggi, in assenza di un intervento normativo di *penalty protection* o di sanatoria, soltanto i principi generali dell'ordinamento possono *mettere in sicurezza gli investimenti in R&S* e i relativi incentivi fiscali maturati dalle imprese (meritevoli) oggetto di recupero da parte dell'amministrazione finanziaria.

Ma andiamo per gradi.

L'orientamento della prassi risulta ormai consolidato nel reputare i crediti di imposta "inesistenti" ex art. 13 del d.lgs. n. 471/1997 - come modificato dal d.l.s. n. 158/2015 - anche nell'ipotesi in cui sia incerto per ragioni tecniche il requisito della "novità" (cfr. circ. **Agenzia entrate 23 dicembre 2020, n. 31**), da intendersi quest'ultimo rigorosamente, in termini assoluti, di obiettivo "*avanzamento di nuova conoscenza*" (cfr. **circ. MISE 9 febbraio 2018, n. 59990, ris. Agenzia entrate 22 giugno 2018, n. 46, ris. Agenzia entrate 2 aprile 2019, n. 40**).

Tale restrittivo approccio scaturisce da un'interpretazione letterale del citato art. 13, avulsa dalla ratio di contrastare i comportamenti fraudolenti (cfr. *la relazione al d.lgs. n. 158/2015* e la stessa **ris. Agenzia entrate 8 maggio 2018, n. 36**) e da un acritico rinvio al Manuale OCSE di Frascati, al quale si dovrebbe fare riferimento per il recupero dei crediti di imposta R&S, peraltro con portata retroattiva, ante 2018.

In tal modo, però si equipara l'impresa meritevole, che ha svolto l'attività agevolata, all'impresa che ha posto in essere artifici e raggiri per ingannare il fisco, impattando *ex tunc* su tutti i periodi di imposta agevolati, compresi quelli anteriori al revirement del 2018, mentre l'azienda ha già pianificato e organizzato da tempo la linea degli investimenti (cfr. anche *Assonime circ. n. 23 del 14 novembre 2019 e n. 1 del 26 gennaio 2021*).

La tesi dell'amministrazione appare quindi discutibile alla luce dei principi generali dell'ordinamento; anzitutto, risulta irragionevole e discriminatoria e quindi **in contrasto con l'art. 3 Cost.**, poiché assimila - sul piano degli effetti sanzionatori - due condotte palesemente differenti, che invece meritano un diverso trattamento.

Trattare allo stesso modo il contribuente in buona fede, che ha effettuato davvero gli investimenti nella R&S, di cui pure si dubiti del connotato della "novità" e il contribuente disonesto implica notevoli ricadute negative:

- 1) l'irrogazione della sanzione edittale al 100% invece che al 30%;
- 2) l'inibizione della "definizione agevolata" delle sanzioni;
- 3) un maggior "onere" per l'eventuale ravvedimento operoso;
- 4) l'ampliamento a otto anni del termine di decadenza per emettere l'avviso di recupero;
- 5) l'iscrizione a ruolo a titolo straordinario dell'intero importo dovuto;
- 6) la responsabilità penale per il delitto aggravato di cui comma 2 dell'art. 10-quater d.lgs. n. 74/2000;
- 7) la conseguente inapplicabilità delle cause di non punibilità previste dall'art. 13, comma 1 del medesimo decreto.

Tutto ciò con effetti innovativi-retroattivi, con violazione (anche) dei **principi di legalità e di irretroattività delle sanzioni amministrative e penali** ex artt. 23 e 25, comma 2 Cost., 1 cod. pen. e 3 d.lgs. n. 472/1997.

Per mitigare l'impatto di tali conseguenze negative, non basta la circostanza attenuante dell'art. 7, comma 4 del d.lgs. n. 472/1997, ove si prevede la riduzione alla metà della sanzione edittale in presenza di "circostanze eccezionali" che rendono manifesta la sproporzione della reazione punitiva (cfr. citata **circ. n. 31 del 23 dicembre 2020**).

Piuttosto, vanno **disapplicate integralmente le sanzioni per obiettive condizioni di incertezza normativa**, ai sensi degli artt. 6 d.lgs. n. 472/1997, 10 legge n. 212/2000 e 15 d.lgs. n. 74/2000, considerata la sussistenza nella specie dei "fatti-indice" che la Cassazione richiede per tale esimente.

Sotto altro profilo, la spettanza del credito di imposta, e quindi requisito della "novità", va filtrato alla luce della normativa di riferimento e nel rispetto della **gerarchia delle fonti del diritto**: il perimetro oggettivo dell'agevolazione R&S - ante modifiche dell'art. 1, commi 198 e ss. legge n. 160/2019 - si individua esclusivamente nelle seguenti disposizioni:

- a) l'art. 3 del d.l. n. 145/2013, e successive modifiche ed integrazioni;
- b) il relativo provvedimento di attuazione di cui al D.M. 27 maggio 2015;

c) la *Comunicazione UE del 27 giugno 2014 (2014/C 198/01)*, ove, ai punti nn. 15 e 75, rispettivamente, si declinano le definizioni di attività di R&S e si rinvia "*agli esempi e spiegazioni fornite nel Manuale di Frascati dell'OCSE*".

Dunque, i concetti e le esemplificazioni ivi declinati in ordine all'"*avanzamento della conoscenza*" non possono superare la normativa primaria, compresa quella c.d. di *soft law* di matrice comunitaria, in sintonia con quella domestica, in ossequio alla gerarchia delle fonti del diritto esplicitamente codificata negli artt. 1 delle disposizioni preliminari al codice civile e 117, comma 1 Cost.

In altri termini, il Manuale OCSE di Frascati può rappresentare un ausilio interpretativo di riferimento per l'attività di R&S; cionondimeno, le nozioni estrapolate devono risultare conformi alla normativa di rango sovraordinato: in primis, in relazione al presupposto della "*nuova conoscenza*", che in sintesi dovrebbe intendersi nel senso di avanzamento della conoscenza non già "*rivoluzionario*", bensì solo "*incrementale*".

In attesa di un auspicabile intervento normativo, il principio di stretta interpretazione tipico delle agevolazioni tributarie risulta controbilanciato anche:

- i) dal **principio di buona fede del contribuente** e di collaborazione dell'amministrazione finanziaria di cui agli *artt. 97 Cost. e 10 legge n. 212/2000*;
- ii) dal **principio di proporzionalità** di cui all'art. 1 primo protocollo CEDU;
- iii) dall'art. 9 Cost., secondo cui "*la Repubblica promuove lo sviluppo della cultura e la ricerca scientifica e tecnica*".

---

\*Partner Studio Legale Tributario Fantozzi & Associati

---

Il Sole 24 ORE aderisce a  The Trust Project

P.I. 00777910159 | © Copyright Il Sole 24 Ore Tutti i diritti riservati