

FLACCO & PARTNERS

Studio Legale Tributario

Senato della Repubblica
VI Commissione Finanze e Tesoro

Audizione del
Prof. Avv. Guglielmo Flacco

*Nell'ambito dell'indagine conoscitiva sugli
strumenti di incentivazione fiscale
con particolare riferimento ai crediti di imposta*

Roma, 29 marzo 2023

65127 - PESCARA Piazza Ettore Troilo, 5 Tel. 085 2120876

E-mail: segreteria@studiolegaleflacco.it PEC: studiolegaleflacco@pec.ordineavvocatichieti.it

SEDI SECONDARIE: ROMA - CESENA

Signor Presidente, Onorevoli Senatori, Ringrazio la Commissione Finanze e Tesoro per l'invito a contribuire al dibattito sugli strumenti di incentivazione fiscale, con riferimento in particolare ai crediti di imposta.

Il mio intervento intende focalizzare l'attenzione sul notevole e gravoso contenzioso che i crediti di imposta hanno generato e continuano a generare con un evidente dispendio di energie e finanze sia dello Stato che del contribuente. In particolare, è del tutto evidente che mettere in moto la macchina giurisdizionale tributaria comporta, per un verso, l'utilizzo di risorse pubbliche che vedono interessati sia i magistrati tributari che gli Uffici erariali impegnati nella difesa delle ragioni dell'Amministrazione finanziarie e, per altro verso, il sacrificio economico di persone fisiche e/o giuridiche per dimostrare la correttezza dei propri comportamenti nei confronti del fisco.

Da una analisi ricognitiva del contenzioso generato dai crediti di imposta, sicuramente emerge con evidente rilevanza quella relativa agli accertamenti da parte del Fisco dei recuperi del credito di imposta inerenti i bonus c.d. Ricerca e Sviluppo.

Questa tipologia di agevolazione fiscale rappresenta ed ha rappresentato uno strumento orientato a favore delle imprese e, in genere, verso il sistema produttivo e costituisce un'agevolazione tributaria di primaria importanza per la promozione delle imprese, assumendo a modello una organizzazione aziendale connotata da innovazione tecnologica e interessata all'acquisizione di nuove conoscenze nella definizione dei prodotti e/o dei processi produttivi. Il credito di imposta costituisce certamente un incentivo per favorire il rilancio della crescita industriale, dell'occupazione ed in definitiva del benessere collettivo e delle imprese. Nello

specifico esso è stato ed è certamente uno strumento valido per l'attuazione della transizione digitale e tecnologica dei processi produttivi nonché per favorire la c.d. svolta ecologica e ambientale, dei vari settori industriali e commerciali, che costituiscono sfide imprescindibili dei prossimi anni di una nazione leader dei Paesi del G7.

Il credito di imposta R&S transizione ecologica, innovazione tecnologica 4.0 ed altre attività innovative si inquadra così perfettamente nella strategia del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR) varato nel 2021 dal Governo italiano, intercettando tre aree di interesse del Piano (Digitalizzazione, innovazione, competitività, cultura; Rivoluzione verde e transizione ecologica; Istruzione e ricerca).

In definitiva, tale strumento fiscale è imprescindibile, irrinunciabile e fondamentale per il rilancio del Paese, in una prospettiva moderna ed europea.

La disciplina normativa del bonus R&S è stata introdotta per la prima volta nell'anno 2006 per essere dapprima modificata dal D.L. n. 145/2013, poi sostituita integralmente dalla legge n. 190/2014 (Legge stabilità 2015). Il legislatore ha in seguito integrato e potenziato la disciplina con la legge 11 dicembre 2016, n. 232 (Legge di Bilancio 2017).

La regolamentazione delle modalità applicative è stata effettuata con Decreto attuativo 27 maggio 2015, ove si rinviengono le disposizioni necessarie al funzionamento dell'incentivo, alla verifica ed al controllo dell'effettività delle spese sostenute, nonché relative alle cause di decadenza ed alla revoca del beneficio e modalità di restituzione in caso di fruizione non dovuta.

Nel contempo sono intervenuti anche atti normativi secondari e, in particolare, le circolari dell'Agenzia delle entrate 16 marzo 2016, n. 5/E e 27 aprile 2017 e numerosi altri documenti di prassi (nell'ordine di diverse decine).

Successivamente la legge n. 145/2108 di bilancio 2019, in una ottica di rivisitazione della misura agevolativa, ha imposto maggiori oneri documentali fino ad arrivare ad una nuova e successiva modifica con la legge n. 160/2019 (legge bilancio 2020), istituendo un nuovo credito di imposta denominato credito di imposta, ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, *design* e ideazione estetica, applicabile agli investimenti effettuati a partire dal periodo successivo al 31 dicembre 2019 e che è attualmente in vigore con una ulteriore modifica apportata dalla legge 30 dicembre 2020, n. 178 (Legge di Bilancio 2021), la quale ha disposto: una proroga dell'incentivo fino al periodo d'imposta 2022; il potenziamento delle aliquote e dei massimali di credito di imposta; l'introduzione di una relazione tecnica asseverata; diversi chiarimenti circa l'ambito applicativo del credito.

Da ultimo, la legge 30 dicembre 2021, n. 234 (Legge di Bilancio 2022) ha nuovamente modificato la disciplina, prorogando la fruibilità del credito di imposta rimodulando le aliquote agevolative applicabili ed incrementando il limite massimo degli investimenti agevolabili.

Alla luce di quanto sopra, appare del tutto evidente l'incertezza del quadro normativo della disciplina agevolativa le cui fonti vanno ricercate ora nella norma primaria, dipoi in quella regolamentare e da ultimo nelle circolari amministrative con un evidente disorientamento del contribuente che ad essa ha dovuto e deve ricorrere.

Ed è proprio in questa panopia normativa che si sono inseriti i vari avvisi di recupero di imposta da parte delle locali agenzie fiscali i quali hanno attinto numerosi contribuenti che, per vedere riconosciute le proprie ragioni, si sono rivolti agli organi di giustizia tributaria, contestando la pretesa delle amministrazioni finanziarie.

Infatti, se è vero che, a partire dalla legge di bilancio 2020, sono stati meglio definiti i principi e le caratteristiche per poter accedere a questo beneficio fiscale, per il periodo 2015-2019, il quadro normativo così estremamente complesso e disomogeneo, oggetto di ripetute modifiche da parte legislatore tributario e di numerosi documenti di prassi da parte dell'Amministrazione finanziaria, hanno acuito le incertezze applicative. Ciò che ha creato maggiori criticità nell'individuazione dei criteri per l'accesso alla misura agevolativa sono stati: l'assenza di una definizione legislativa di "ricerca"; le molteplici modifiche apportate dal legislatore alla disciplina applicativa del beneficio fiscale; l'interpretazione restrittiva dell'Amministrazione finanziaria in ordine alle attività di ricerca agevolabile e ciò nonostante il dettato normativo consentisse una ampia interpretazione sulle possibilità di utilizzo del credito fiscale.

Invero, la norma primaria, all'art. 3, commi 4 e 5, del D.L. n. 145/2013, nell'individuare le attività ammissibili al credito di imposta, espressamente dispone che rientrano nel perimetro oggettivo di applicabilità dell'agevolazione tanto le attività di *"b) 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 cui alla lettera c)" quanto le attività di "c) 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", escludendo le sole "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".

La norma istitutiva del credito di imposta, quindi, comprendeva nel perimetro oggettivo di applicabilità dell'agevolazione le spese sostenute per attività di ricerca che prendono le mosse ed utilizzano "conoscenze e capacità esistenti" allo scopo di realizzare "prodotti, processi o servizi nuovi" ma, anche, "modificati o migliorati", limitandosi ad escludere l'ammissibilità al credito delle sole "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" (cfr. art. 3, comma 5, d.l. 145/2013) e, così, ampliando – *a contrariis* – l'ambito di applicabilità del credito a tutte quelle modifiche, aventi carattere innovativo, che superavano il carattere di ordinarietà o di periodicità.

Oltre la norma primaria suddetta, un primo documento di prassi è stato rappresentato dalla Circolare 5E/ del 16 marzo 2016 con cui l'Agenzia delle entrate aveva, per la prima volta, fornito chiarimenti in merito ai presupposti soggettivi e oggettivi di accesso al beneficio, alle modalità di calcolo e di utilizzo, nonché in ordine alle ipotesi di cumulo con altre agevolazioni e agli adempimenti necessari per la corretta fruizione del credito di imposta.

Ed infatti, la citata circolare 5E/2016, in combinato disposto con l'ivi richiamato Decreto Ministeriale del MEF del 27.05.2015, espressamente prevede che *“Sono ammissibili al credito d'imposta le seguenti attività di ricerca e sviluppo: (...) b) 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 cui alla lettera c); c) 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;”*

Pertanto *ratione temporis*, in ossequio alla mentovata circolare 5E/2016, il manuale di riferimento per individuare a quali attività estendere il perimetro applicativo del credito di imposta era il c.d. Manuale di Oslo ritenuto anche dal MISE elemento di riferimento per la specificazione delle attività di innovazione di processo che rientravano tra le attività agevolabili al credito R&S (*“Il rilievo attribuito alla*

innovazione discende dall'adesione ad una definizione di ricerca e sviluppo proprio del Manuale di Oslo, il cui orientamento è volto non tanto a monitorare la sola attività di R&S in termini di effetti sulla produttività dell'impresa, quanto a porre l'innovazione quale parametro dell'indagine volta ad individuare lo sforzo dell'impresa verso lo sviluppo e la creazione di un prodotto nuovo o significativamente migliorato").

A fronte di una tale chiara interpretazione, l'amministrazione, mediante alcuni documenti di prassi e segnatamente con la circolare 46/E del 13 giugno 2008, la risoluzione n. 40/E del 2 aprile 2019 e la risoluzione n. 46/E del 22 giugno 2018, riteneva di restringere il campo di applicazione della misura agevolativa, escludendo di fatto il beneficio fiscale all'innovazione di processo.

E' del tutto evidente che una tale novità interpretativa ha colto di sorpresa i contribuenti che avevano fatto affidamento sui principi espressi dalla novella primaria ma anche sui primi documenti di prassi, dipoi completamente stravolti dall'amministrazione, ponendo in una condizione di inaspettata irregolarità numerosi contribuenti che, in attuazione del paradigma di Industria 4.0 e in condizioni di totale buona fede, avevano fatto ricorso al credito di imposta con la sola finalità di introdurre una innovazione di processo nell'ambito della propria attività d'impresa e con l'obiettivo di ammodernare i processi interni di lavoro e incrementare il proprio livello di competitività.

Così, a partire dal periodo di imposta 2020, sulla base di diverse circolari, l'amministrazione ha proceduto ad un recupero generalizzato dei benefici di imposta nei confronti dei contribuenti che aveva utilizzato le misure agevolative ai fini compensativi.

Non solo, con la circolare n. 31/E del 23 dicembre 2020, l'amministrazione ha anche specificato che: nelle ipotesi in cui le attività, ovvero le spese, sostenute dall'impresa per le attività non siano ammissibili si configura una ipotesi di utilizzo di "credito inesistente" per carenza totale o parziale del presupposto costitutivo; l'accertamento di un utilizzo di credito inesistente comporta l'irrogazione di una sanzione amministrativa tributaria che va dal 100% al 200% del beneficio fruito e, nell'ipotesi in cui l'importo del credito superi €. 50.000, determina una violazione penalmente perseguibile ai sensi dell'art. 10 quater del D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, e punibile con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni; l'esercizio della potestà impositiva in relazione agli accertamenti su crediti di imposta deve essere notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo.

Pertanto, a seguito di tale modalità operativa, è iniziata una intensa attività di controllo su tutto il territorio nazionale con conseguente irrogazione di elevate sanzioni amministrative nonché di comunicazione della notizia di reato alla Autorità giudiziaria per i casi penalmente rilevanti con una esplosione del contenzioso tributario.

Nei casi ad oggi esaminati dal nostro studio, è emerso che l'amministrazione ha fondato gli accertamenti, fondamentalmente disconoscendo l'agevolabilità dei progetti di ricerca aventi ad oggetto l'innovazione di processo, contestando nel merito i progetti di ricerca sviluppati dall'impresa contribuente, senza però possedere le competenze tecniche necessarie per procedere all'analisi di progetti che investono ogni campo dell'attività produttiva.

Ed infatti, le maggiori censure, oggi riscontrate in sede giurisdizionale, riguardano proprio il vizio di eccesso di potere dell'amministrazione, per aver valutato i progetti e le attività svolte dalla società ricorrente senza le specifiche competenze di settore, violando anche quanto previsto dalla circolare 5/E del 2016 che facoltizza/obbliga gli Uffici a richiedere un parere al MISE laddove *“si rendano necessarie “valutazioni di carattere tecnico” in ordine all'ammissibilità di specifiche attività”*. Infatti la più volte citata Circolare 5/E così recita : *“Sono agevolabili, invece, le modifiche di processo o di prodotto che apportano cambiamenti o miglioramenti significativi delle linee e/o delle tecniche di produzione o dei prodotti (quali, ad esempio, la sperimentazione di una nuova linea produttiva, la modifica delle caratteristiche tecniche e funzionali di un prodotto). Così delimitato il perimetro oggettivo del credito di imposta, e fermo restando il carattere automatico dello stesso, ulteriori indagini riguardanti la effettiva riconducibilità di specifiche attività aziendali ad una delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili, elencate analiticamente dalle norme richiamate, comportano accertamenti di natura tecnica che involgono la competenza del Ministero dello Sviluppo economico”*.

La carenza, dunque, del parere tecnico del Mise a fondamento degli avvisi di accertamento, presta il fianco alle difese dei contribuenti che, nel ritenere di aver agito correttamente, hanno impugnato e continuano ad impugnare gli atti di recupero, generando un contenzioso che vede, sempre più spesso, il consolidarsi di un indirizzo giurisprudenziale favorevole ai ricorrenti secondo cui *“(...) per la contestazione della corretta fruizione del credito d'imposta ricerca e sviluppo l'Agenzia delle entrate avrebbe dovuto acquisire il parere tecnico del Ministero*

dello Sviluppo Economico in quanto, pur trattandosi di una facoltà e non di un obbligo, di fronte a problematiche di grande complessità e delle certificazioni prodotte dall'impresa ricorrente, diventava necessaria una valutazione di un organismo tecnico maggiormente qualificato (...).” (così CTP Roma 18.05.2022, n. 5918; nello stesso senso CTP Ancona 24.05.2022, n. 324; CTP Napoli 02.05.2022, n. 4988).

Orientamento già esposto in precedenti pronunce che avevano affermato come *“Tutte le volte in cui la natura tecnica degli accertamenti debba prevalere, la mera possibilità che sembrerebbe sottintesa al comma 12 dell'articolo 3 della normativa primaria - "...la predetta Agenzia puo' richiedere al Ministero dello sviluppo economico di esprimere il proprio parere...-esprime in realtà la necessità di una discrezionalità tecnica che non può essere autonomamente esercitata dalla pubblica amministrazione se non attraverso il parere necessario degli organi tecnici e quindi delle strutture in seno al Ministero dello Sviluppo Economico o altri enti pubblici che, se del caso, possono essere chiamati in veste di consulente super partes. Ne consegue, evidentemente, l'eccesso di potere che inizia l'attività procedimentale di accertamento, a prescindere dalle conclusioni cui l'organo accertatore è pervenuto.”* (così CTP Ancona 11.08.2021, n. 392; nello stesso senso CTP Vicenza 09.07.2021, n. 365; CTP Aosta 08.11.2021, n. 46).

Ebbene, tale *modus procedendi* dell'amministrazione attualmente sta generando controversie che non potranno che incrementare nei prossimi anni, anche e soprattutto in considerazione del fatto che, per l'ipotesi di credito di imposta ritenuto inesistente, il periodo di accertamento è esteso ad otto anni dall'utilizzo del vantaggio fiscale con conseguente protrarsi di un lungo e faticoso contenzioso tra

Fisco e contribuenti che avrà, certamente, il demerito di sperperare risorse pubbliche ed inficiare la fiducia delle imprese nei confronti dell'amministrazione.

Per completezza di analisi, val bene anche evidenziare che il legislatore, al fine di porre rimedio a questo cambio di rotta interpretativo del Fisco, con il d.l. 21 ottobre 2021, n. 146 (convertito con la legge 17 dicembre 2021, n. 215 recante “ *Misure urgenti in materia economica e fiscale, a tutela del lavoro e per esigenze indifferibili*”) all’art. 5, 7° comma, ha previsto che i soggetti che, alla data di entrata in vigore del decreto, hanno utilizzato in compensazione il credito d’imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo, maturato nel periodo 2015-2019, possono effettuare il riversamento dell’importo del credito utilizzato, senza applicazione di sanzioni e interessi.

In definitiva, la norma ha consentito alle imprese che hanno utilizzato il credito di imposta, in assenza dei “nuovi” criteri interpretativi, la possibilità di riversare l’imposta detratta senza sanzioni ed interessi, in tal modo evitando un futuro atto accertativo dal quale potrebbe scaturire oltre che il recupero dell’imposta anche l’applicazione delle sanzioni.

Tale intento del legislatore di porre rimedio ad una situazione di dissidio, seppur lodevole, non può non lasciare l’amaro in bocca a quei contribuenti che, in buona fede, hanno utilizzato il credito di imposta, interpretando fedelmente la normativa, salvo poi doversi trovare di fronte ad un bivio che è quello di andare incontro ad un contenzioso dall’esito comunque sempre incerto oppure restituire il credito di imposta su cui avevano fatto legittimo affidamento e che li aveva indotti a spese ed attività che, in tal modo, rischiano di ricadere esclusivamente sulle spalle degli stessi, inficiando il legittimo affidamento che dovrebbe essere alla base del

rapporto Fisco-cittadino, principio espresso anche dall'art. 10 della legge n. 212/2000 (Statuto del contribuente).

In conclusione, deve senz'altro guardarsi con favore alla normativa del credito di imposta per ricerca e sviluppo che ha costituito, nell'ultimo decennio, un reale incentivo allo sviluppo ed alla crescita delle imprese anche se la codificazione non sempre intellegibile ha creato effettive incertezze nella sua applicazione, incertezze che, a seguito delle modifiche introdotte con la legge di bilancio 2020, si possono dire certamente in parte superate con un ampliamento delle attività agevolabili.

Si resta a disposizione per ogni eventuale approfondimento e contributo alle successive fasi della discussione.