

## Normativa credito d'imposta retroattivo

### Scopriamo i punti più importanti

L'Agenzia delle Entrate, nel corso degli anni, è intervenuta in risposta a diversi interpelli presentati dai contribuenti, fornendo indicazioni e chiarimenti in merito ad eventuali termini di decadenza/adempimenti necessari per la rendicontazione retroattiva (strumentale alla fruizione) del credito d'imposta per attività di Ricerca & Sviluppo.

**a.** La fruizione retroattiva del credito sussiste indipendentemente dai vari adempimenti fiscali dai quali è completamente svincolato (**Istanza di interpello n. 904-531/2018**):

[...] *"La mancata rilevazione nel bilancio dell'anno 2015 (quello di svolgimento dell'attività di R&S) del provento nel conto economico, quale contropartita del credito d'imposta, non inficia sul diritto alla sussistenza del credito: comporterà solamente una violazione di natura formale, con relativa sanzione da 250,00 a 2.000,00 euro, sanabile con ravvedimento operoso.*

**b.** La dichiarazione dei redditi, presentata dall'istante, ha degli errori: entro quanto si possono correggere con una dichiarazione integrativa?  
(**Risposta n. 620 ad Istanza di interpello 24 dicembre 2020**):

**Art. 2, comma 8, del D.P.R. 322/1998:** "si può intervenire per correggere le dichiarazioni dei redditi, anche in termini di un maggiore o un minore credito d'imposta, secondo quanto previsto dall'art. 43 del D.P.R. 600/1973".

Quest'ultimo indica quale termine ultimo il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione ovvero entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione (secondo la formulazione vigente prima delle modifiche recate dall'art. 1, comma 131, L. 208/2015, applicabile agli anni d'imposta fino al 2015 - come nel caso di specie).

**(ES. anno d'imposta 2017 → presentazione dichiarazione 31.12.2018 → quarto anno successivo per integrazione = entro 31.12.2022).**

**c.** Come fruire di un credito d'imposta per R&S spettante ma non richiesto?  
(**Risposta n. 396 ad Istanza di interpello 9 giugno 2021**):

L'art. 6 del Decreto MEF del 27/05/2015 (adottato di concerto con il MISE) stabilisce che il credito deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui sono stati sostenuti i costi oggetto del credito, utilizzabile esclusivamente in compensazione.

Occorrerà, quindi, procedere alla rettifica della dichiarazione precedentemente presentata, secondo i termini previsti dall' art. 43 del D.P.R. 600/1973, ovvero entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, a seguito del pagamento della sanzione che va dai 250,00 a 2.000,00 euro, con possibilità di avvalersi del ravvedimento operoso (al fine di non vanificare la previsione normativa circa l'obbligo di indicazione del credito in dichiarazione nel quadro RU).

**d.** Quale normativa si applica, ai fini del concetto di **innovazione**?

Ulteriori importanti novità in merito al concetto di **innovazione**, sono state introdotte dalla Commissione Tributaria Provinciale di Aosta, che si è espressa nel merito con la sentenza n. 46/2021.

Difatti, sono stati rivisti e rimodulati gli stringenti limiti qualificativi del concetto di “innovazione” applicabili nel corso degli anni. Per tutte le attività che si sono svolte prima del 2020, anno in cui si inizia ad osservare come normativa di riferimento il Manuale di Frascati, i criteri di concessione del credito d'imposta per l'attività di Ricerca & Sviluppo sono quelli contenuti nell'art. 3, comma IV lettera c) del D.L. 145/2013.

L'articolo di cui sopra evidenzia che l'innovazione richiesta ai fini dell'ottenimento del credito d'imposta può derivare da conoscenze e tecniche già esistenti, purché vi sia all'interno della medesima impresa. Considera, nell'ambito degli investimenti, l'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 migliorativi per la singola realtà aziendale.

Dal tenore letterale della norma è evidente che l'innovazione per l'impresa deriva dall'adozione di conoscenze e capacità già esistenti, che però apportano una novità per la medesima: non deve necessariamente trattarsi della creazione di nuove conoscenze nel settore di appartenenza.

Differentemente, il manuale di Frascati sostiene che, per esservi innovazione ai fini dell'applicabilità dell'aiuto di stato, debbano apportarsi nuove conoscenze nel settore di appartenenza a cui il progetto fa riferimento.

Si può concludere che questa pronuncia apre le porte al riconoscimento retroattivo di tutte quelle attività svolte fino al 2019 compreso che, per un approccio di maggior prudenza, non sono state considerate dalle aziende in termini di spese ammissibili per la maturazione del credito d'imposta per Ricerca & Sviluppo che, ad oggi, può essere riconosciuto ed effettivamente fruito anche retroattivamente.

## Esaminiamo nel dettaglio la Normativa

### • **Istanza di interpello n. 904-531/2018:**

La società istante dichiara di aver svolto attività di Ricerca & Sviluppo nel corso dell'anno 2015, sebbene non ne abbia usufruito: chiede, quindi, con l'interpello in oggetto, la possibilità di godere del credito d'imposta nel corso dell'anno 2018, proponendo diverse soluzioni interpretative.

L'Agenzia, seppur non entrando nel merito delle modalità di fruizione retroattiva del credito, si è soffermata piuttosto sul diritto alla spettanza dello stesso: quest'ultimo sussiste indipendentemente dai vari adempimenti fiscali dai quali è completamente svincolato.

La mancata rilevazione nel bilancio dell'anno 2015 (quello di svolgimento dell'attività di R&S) del provento nel conto economico, quale contropartita del credito d'imposta, non inficia sul diritto alla sussistenza del credito: comporterà solamente una violazione di natura formale, con relativa sanzione da 250,00 a 2.000,00 euro, sanabile con ravvedimento operoso.

Dal momento che non vi è un termine di decadenza per adempiere ai diversi obblighi dichiarativi (es. indicazione del credito nel quadro RU) strumentali per la fruizione del credito, ne consegue che quest'ultima è svincolata ed indipendente dall'anno di maturazione e di svolgimento delle attività di R&S.

### • **Risposta n. 620 ad Istanza di interpello 24 dicembre 2020:**

L'istante ha la necessità di correggere alcuni errori contenuti nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo fiscale 2015 e richiede all'Agenzia l'individuazione di un termine decadenziale entro il quale presentare la dichiarazione integrativa.

L'Agenzia prende come riferimento normativo l'art. 2, comma 8, del D.P.R. 322/1998: si può intervenire per correggere le dichiarazioni dei redditi, anche in termini di un maggiore o un minore credito d'imposta (**e da qui nasce il concetto di retroattività**), secondo quanto previsto dall'art. 43 del D.P.R. 600/1973.

Quest'ultimo indica quale termine ultimo il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione ovvero entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione (secondo la formulazione vigente prima delle modifiche recate dall'art. 1, comma 131, L. 208/2015, applicabile agli anni d'imposta fino al 2015 - come nel caso di specie).

Il legislatore emergenziale non ha ritenuto di differire ulteriormente il termine che rimane, dunque, confermato.

Questa risposta all'interpello può considerarsi uno dei primi baluardi del riconoscimento della fruizione retroattiva del credito d'imposta, molto utile alle imprese soprattutto in termini ovviamente economici.

### • **Risposta n. 396 ad Istanza di interpello 9 giugno 2021:**

L'istante riferisce di aver effettuato nell'anno 2015 investimenti in attività di Ricerca & Sviluppo e, alla data odierna, non ha fruito del credito potenzialmente spettante. Con l'interpello in oggetto chiede come poter beneficiare del credito non ancora fruito, proponendo diverse soluzioni interpretative.

L'Agenzia delle Entrate, in primis, non entra nel merito circa l'effettiva esistenza e spettanza del credito, ma fornisce i chiarimenti interpretativi richiesti.

Per sciogliere i dubbi sorti in merito alla questione in esame, si fa riferimento al Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 27/05/2015 - adottato di concerto con il MISE - nel quale sono indicate le disposizioni applicative necessarie al funzionamento del credito d'imposta.

L'art. 6 del Decreto di cui sopra stabilisce che il credito deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui sono stati sostenuti i costi oggetto del credito, utilizzabile esclusivamente in compensazione.

Per quanto riguarda gli obblighi dichiarativi - ovvero l'indicazione del credito nel quadro RU nella dichiarazione relativa al periodo in cui sono stati realizzati gli investimenti agevolati, nonché nel quadro RU delle dichiarazioni relative ai periodi d'imposta successivi, fino a quello in cui si conclude l'utilizzo - non è prevista l'indicazione in dichiarazione, a pena di decadenza dal diritto all'agevolazione, così come anche sancito dalla Circolare n. 13/E del 27 aprile 2017 che, al paragrafo 4.9.1, sancisce *"Per quanto concerne gli obblighi dichiarativi si osserva che né l'articolo 3 né il decreto attuativo prevedono l'indicazione in dichiarazione a pena di decadenza dal diritto all'agevolazione."*

Sostanzialmente, l'inadempimento non pregiudica il diritto alla spettanza dell'agevolazione e la relativa fruizione: tuttavia, al fine di non vanificare la previsione normativa circa l'obbligo di indicazione del credito in dichiarazione, la mancata esposizione nel quadro RU comporterà una violazione meramente formale, a cui si applica, per ciascuna annualità, la sanzione di cui all'art. 8 del D.Lgs. n. 471/1997, che va dai 250,00 a 2.000,00 euro, con possibilità di avvalersi del ravvedimento operoso.

L'Agenzia delle Entrate chiarisce che la mancata indicazione del provento nel quadro RU del modello dichiarativo relativo al periodo d'imposta nel corso del quale lo stesso è maturato e in quelli successivi (fino all'anno nel corso del quale se ne conclude l'utilizzo), non è di ostacolo al beneficio dell'agevolazione.

In definitiva, il diritto alla spettanza del credito e la sua concreta fruizione non sono subordinati alla rilevazione del relativo provento nel bilancio; è richiesta, invece, la predisposizione di apposita documentazione contabile, certificata da un revisore.

L'Agenzia rimanda, per quanto riguarda le tempistiche di fruizione del credito a posteriori, alla risposta ad interpello n. 620, pubblicata il 24 dicembre 2020: nonostante l'emergenza epidemiologica il legislatore non è intervenuto per differire il termine di scadenza per la presentazione di una dichiarazione integrativa, che resta fissato al **31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della stessa.**

## CHIARIMENTI SU ASPETTI DI INNOVAZIONE

Infine, ulteriori importanti novità in merito al concetto di innovazione, sono state introdotte dalla Commissione Tributaria Provinciale di Aosta, che si è espressa nel merito con la sentenza n. 46/2021.

Difatti, sono stati rivisti e rimodulati gli stringenti limiti qualificativi del concetto “innovazione” applicabili negli anni precedenti.

Per tutte le attività che si sono svolte prima del 2020, anno in cui si inizia ad osservare come normativa di riferimento il Manuale di Frascati, i criteri di concessione del credito d'imposta per l'attività di Ricerca & Sviluppo sono quelli contenuti nell'art. 3, comma IV lettera c) del D.L. 145/2013. L'articolo di cui sopra evidenzia che l'innovazione richiesta ai fini dell'ottenimento del credito d'imposta può derivare da conoscenze e tecniche già esistenti, purché vi sia all'interno della medesima impresa. Considera, nell'ambito degli investimenti, l'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.

Dal tenore letterale è evidente che l'innovazione per l'impresa deriva dall'adozione di conoscenze e capacità già esistenti, che però apportano una novità per la medesima: non deve necessariamente trattarsi della creazione di nuove conoscenze nel settore di appartenenza.

Differentemente, il manuale di Frascati sostiene che, per esservi innovazione ai fini dell'applicabilità dell'aiuto di stato, debbano apportarsi nuove conoscenze nel settore di appartenenza a cui il progetto fa riferimento.

Questa pronuncia apre le porte al riconoscimento retroattivo di tutte quelle attività svolte fino al 2019 compreso che, per un approccio più prudentiale, non sono state considerate dalle aziende in termini di spese ammissibili per la maturazione del credito di imposta per Ricerca & Sviluppo che, ad oggi, può essere riconosciuto ed effettivamente fruito anche retroattivamente.