

ATTUALITÀ

Credito d'imposta R&S nel settore moda, il bivio della sanatoria

21 Settembre 2022

Paolo Ronca, BonelliErede
Michele Barcellona, BonelliErede
Maria Letizia Mariella, BonelliErede



Paolo Ronca, BonelliErede

Michele Barcellona, BonelliErede

Maria Letizia Mariella, BonelliErede

Premessa

Con la Risoluzione 26 luglio 2022, n. 41/E (“**Risoluzione**”), l’**Agenzia delle Entrate** ha fornito chiarimenti di particolare interesse per le imprese, operanti nel settore della moda, che fino al 2019 hanno beneficiato del **credito d’imposta per attività di ricerca e sviluppo**, di cui all’art. 3 del D.L. 23 dicembre 2013, n. 145 (“**Credito R&S**”).

Gli elementi di novità contenuti nella Risoluzione rispetto alle precedenti indicazioni di prassi impongono dunque a questi operatori di analizzarne le eventuali implicazioni rispetto al comportamento tenuto in passato, anche al fine di valutare l’opportunità di aderire alla procedura di riversamento del Credito R&S prevista dall’art. 5, commi da 7 a 12, del D.L. 21 ottobre 2021, n. 146 (“**Procedura di Riversamento**”), la cui scadenza è stata differita al 31 ottobre secondo quanto previsto dallo schema del c.d. DL “Aiuti-ter”, approvato il 16 settembre dal Consiglio dei Ministri.

Il contenuto della Risoluzione e la prassi precedente

Rispondendo ad un’istanza di interpello presentata da una società esercente attività di ideazione, prototipazione e produzione di beni rientranti nel comparto moda, pelletteria, gioielleria e occhialeria, l’Agenzia ha affermato che il Credito R&S può essere fruito soltanto in relazione ad attività finalizzate “alla risoluzione di un ostacolo di carattere scientifico e/o tecnologico non risolvibile sulla base delle conoscenze e capacità già disponibili nello stato dell’arte e nella prassi settore”. Pertanto, nel settore considerato, l’Agenzia ritiene non agevolabili le “attività attinenti al design e all’ideazione estetica, il cui obiettivo sia la concezione e la realizzazione di nuove collezioni o campionari con elementi di novità rispetto alle collezioni o campionari precedenti con riguardo ai materiali utilizzati, alla loro combinazione, ai disegni, alle forme, ai colori e ad altri elementi rilevanti, ma il cui unico ‘effetto tecnico’ riguardi, in senso ampio, la forma esteriore o l’aspetto estetico del prodotto”(1).

Al riguardo, occorre anzitutto premettere che la formulazione della norma di riferimento non appare di

¹ Conclusioni diverse valgono, invece, per il credito d’imposta ricerca e sviluppo di cui all’art. 1, commi da 198 a 209, della legge n. 160/2019, la cui disciplina contempla una più ampia tipologia di attività agevolabili, includendo quelle di design e ideazione estetica.

immediata comprensione. L'art. 3, comma 4, del D.L. 145/2013 elenca infatti tra le attività agevolabili: (i) la "ricerca pianificata o indagini critiche miranti ad acquisire nuove conoscenze, da utilizzare per mettere a punto nuovi prodotti [...] o permettere un miglioramento dei prodotti"; (ii) 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 nuovi, modificati o migliorati"⁽²⁾.

L'incertezza interpretativa connessa al requisito dell'«innovatività» sembrava tuttavia essere stata risolta (almeno nel settore della moda) dalla precedente prassi amministrativa in materia.

Si ricorda infatti che, nell'ambito della Circolare 16 marzo 2016, n. 5/E (par. 2.1), l'Agenzia delle Entrate aveva inizialmente precisato che "per la concreta individuazione [...] delle attività da considerare ammissibili nell'ambito dello specifico settore del tessile e della moda, sono valide, in linea generale, le indicazioni fornite dal **Ministero dello Sviluppo Economico**, con l'allegata circolare n. 46586 del 16 aprile 2009". Ebbene, con la citata Circolare ministeriale (allegata alla Circolare n. 5/E del 2016), il MISE chiariva che "le attività astrattamente riconducibili alla nozione di ricerca industriale ed allo sviluppo sperimentale sono, nel settore del tessile e moda, quelle che precedono la fase realizzativa del campionario o della collezione, e sono collegate alla fase ideativa dello stesso e della realizzazione dei prototipi" (sottolineature aggiunte). In conclusione, secondo il MISE, erano agevolabili i costi sostenuti per svolgere le attività dirette alla "realizzazione del contenuto innovativo di un campionario o delle collezioni e per la realizzazione dei prototipi".

Ulteriori chiarimenti erano giunti con le FAQ del MISE del 29 settembre 2017, con cui era stato in maggiore dettaglio precisato che tra le attività ammissibili al Credito R&S potevano farsi rientrare "anche quelle poste in essere dalle imprese operanti nel settore del tessile e della moda collegate alla ideazione e realizzazione dei nuovi campionari, evidentemente non destinati alla vendita"⁽³⁾.

² Il successivo comma 5 precisa inoltre che "non si considerano attività di ricerca e sviluppo le modifiche ordinarie o periodiche apportate a prodotti [...]".

³ Ancora, veniva specificato che "nei settori in questione possono considerarsi rilevanti, quali attività di ricerca industriale e sviluppo pre-competitivo, l'insieme dei lavori organizzati dall'impresa ai fini dell'elaborazione e della creazione di nuove collezioni di prodotti. Più in particolare, è nelle fasi della ricerca e ideazione estetica e nella conseguente realizzazione dei prototipi dei nuovi prodotti che può astrattamente individuarsi quel segmento di attività

La prassi sembrava quindi chiaramente ammettere la possibilità per le imprese operanti nel settore della moda di beneficiare del Credito R&S anche con riferimento agli investimenti effettuati in relazione ad innovazioni prive di particolare rilievo scientifico o tecnologico (ad esempio derivanti dalla combinazione dei tessuti o da elementi estetici, quali disegno, forma e colore). In particolare, secondo le indicazioni del MISE, la circostanza che gli investimenti effettuati fossero riferiti a lavori creativi di **design e ideazione estetica** (lavori di *design*) non sembrava precludere la possibilità di fruire del Credito R&S⁽⁴⁾.

Ora, invece, la Risoluzione - la cui motivazione si basa su un parere tecnico dello stesso MISE - apparentemente nega la possibilità di beneficiare del Credito R&S laddove gli investimenti non siano stati richiesti dall'esigenza di superare un ostacolo tecnico-scientifico non risolvibile in base allo stato dell'arte dell'intero settore di riferimento⁽⁵⁾.

Sul punto, si segnala peraltro che una recentissima sentenza di merito, seppur non riguardante il settore della moda, ha confermato la spettanza del credito per le attività di ricerca e sviluppo che conducono alla creazione di prodotti nuovi, "cioè non esistenti prima nella gamma commerciale", in quanto il dettato normativo non condiziona il beneficio "allo svolgimento di lavori necessari per il superamento di specifiche incertezze od ostacoli di tipo scientifico o tecnologico" (CTP Reggio Emilia 14 settembre 2022, n. 173).

[...] al quale collegare l'agevolazione che premia lo sforzo innovativo dell'imprenditore'. Tale processo di creazione di prodotti nuovi o migliorati potrà in concreto apprezzarsi, a seconda dei casi e in conformità alle prassi commerciali del settore, in rapporto ai materiali utilizzati, alla combinazione dei tessuti, ai disegni e alle forme, ai colori o ad altri elementi caratterizzanti le nuove collezioni rispetto alle serie precedenti. Deve al contrario ritenersi che le attività finalizzate a semplici adattamenti di una gamma di prodotti esistenti attraverso, ad esempio, l'aggiunta di un singolo prodotto o la modifica, ad esempio, unicamente dei colori proposti o di un elemento di dettaglio, non possano costituire attività ammissibili al credito d'imposta in quanto costituenti in via di principio modifiche ordinarie o di routine" (sottolineature aggiunte).

⁴ Cfr. in questi termini anche la Nota di Aggiornamento pubblicata da Confindustria il 23 ottobre 2017.

⁵ Per quanto ci consta, le attività di controllo svolte sinora dall'Amministrazione finanziaria sono state già caratterizzate, in talune ipotesi, dalla contestazione dei crediti fruiti in ragione di una carenza dei requisiti di novità e di incertezza tecnologico-scientifica, di fatto anticipando il principio di diritto contenuto nella Risoluzione. Del resto, la scelta stessa di trasporre i principi di diritto in una risoluzione (anziché in una ordinaria risposta ad interpello) sembra sottintendere che l'Agenzia abbia colto l'occasione per fornire chiarimenti aventi portata generale.

L'impatto della Risoluzione sulla valutazione di aderire alla Procedura di Riversamento

Anche alla luce degli ultimi chiarimenti, le imprese operanti nel settore della moda sono chiamate a valutare se aderire alla Procedura di **Riversamento dei crediti**.

Come noto, la procedura consente ai contribuenti che ritengano di aver erroneamente usufruito del Credito R&S ⁽⁶⁾ di regolarizzare spontaneamente la violazione, beneficiando della disapplicazione delle sanzioni amministrative e degli interessi. Inoltre, ai fini penali, il perfezionamento della procedura esclude la punibilità del delitto di indebita compensazione (art. 10-*quater* del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74), previsto in caso di compensazioni annuali superiori a 50.000 euro.

Sotto il profilo temporale, la procedura riguarda i Crediti R&S maturati a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019, utilizzati in compensazione entro il 22 ottobre 2021 (data di entrata in vigore del D.L. n. 146/2021) ⁽⁷⁾.

Affinché la procedura si perfezioni ed espliciti i suoi effetti, è previsto che l'apposita richiesta sia trasmessa all'Agenzia delle Entrate entro il 31 ottobre 2022, e che l'importo del Credito R&S sia riversato entro il 16 dicembre 2022 ⁽⁸⁾.

⁶ Più in particolare, la Procedura di Riversamento si rivolge: (i) ai contribuenti che abbiano realmente posto in essere (e sostenuto spese relative ad) attività di ricerca e sviluppo, ma queste non sono agevolabili ai sensi della disciplina del Credito R&S; (ii) ai contribuenti che abbiano svolto attività di ricerca e sviluppo per conto di soggetti non residenti e che non si siano conformati alla norma di interpretazione autentica di cui all'art. 1, comma 72, legge n. 145/2018, la quale prevede che il Credito R&S maturi in relazione alle sole attività svolte direttamente in laboratori o strutture situati nel territorio dello Stato; ovvero (iii) ai contribuenti che abbiano commesso errori di quantificazione e individuazione delle spese ammissibili in violazione dei principi di pertinenza e congruità, nonché di determinazione della media storica di riferimento.

⁷ L'adesione alla Procedura di Riversamento è esclusa per i contribuenti che: (i) hanno ricevuto un avviso di recupero già divenuto definitivo al 22 ottobre 2021; (ii) hanno posto in essere condotte fraudolente, operazioni simulate o false rappresentazioni della realtà sulla base di documenti e fatture per operazioni inesistenti; (iii) non possiedono la documentazione idonea a provare l'effettivo sostenimento delle spese ammissibili al Credito R&S.

⁸ Il versamento può essere effettuato anche in tre rate di pari importo, di cui la prima con scadenza il 16 dicembre 2022 e le successive con scadenza il 16 dicembre 2023 e il 16 dicembre 2024. In caso di pagamento rateale: (a) sono dovuti, a decorrere dal 17 dicembre 2022, gli interessi calcolati al tasso legale; (b) la procedura si perfeziona con il pagamento dell'ultima rata. Il riversamento degli importi dovuti non può essere effettuato mediante compensazio-

Tanto premesso, si ritiene che, per le imprese del settore della moda, la valutazione circa l'adesione alla Procedura di Riversamento debba essere effettuata sulla base di un'analisi caso per caso, che tenga conto non solo delle questioni di merito, ma anche una serie di ulteriori profili che investono: (i) lo stato dell'eventuale contestazione in essere (ove già formulata); (ii) i *trend* della giurisprudenza in materia; (iii) il piano delle sanzioni amministrative; (iv) l'eventuale rilevanza penale della condotta; (v) le pattuizioni contrattuali esistenti (es. R&W, *special indemnity* ecc.) nel caso in cui la società interessata sia stata oggetto di acquisizione.

Sotto il primo profilo, la Procedura di Riversamento dei crediti potrebbe ad esempio presentare un maggior *appeal* per quei contribuenti che (i) hanno un contenzioso in essere oppure (ii) hanno già ricevuto un atto di recupero, tenuto conto che agli stessi è precluso lo strumento del ravvedimento operoso. Anche in questo secondo scenario, tuttavia, la valutazione risulterà influenzata dalla natura della contestazione: si pensi ai casi in cui il contribuente abbia ricevuto un atto di recupero non accompagnato dal parere del MISE. In tale ipotesi, il contribuente potrebbe infatti riuscire a far valere in giudizio la nullità dell'atto per eccesso di potere sulla base della tesi che, come ritenuto da un orientamento di giurisprudenza in via di consolidamento, l'Agenzia delle Entrate "non è competente, sotto l'aspetto tecnico, a valutare la valenza dell'attività svolta"⁽⁹⁾

Di contro, rinunciando ad aderire alla Procedura di Riversamento, le società che si trovino nella fattispecie «colpita» dalla Risoluzione dovrebbero considerare che verosimilmente, in caso di contestazione, l'Agenzia delle Entrate seguirebbe la (seppur criticabile) posizione assunta nella Circolare n. 31/E/2020, irrogando la sanzione di indebita compensazione di crediti inesistenti, la cui misura va dal 100% al 200% della maggiore imposta dovuta, ed impedendo al contribuente di definire *ex post* la propria posizione tramite uno degli strumenti deflativi del contenzioso previsti dall'ordinamento ⁽¹⁰⁾.

ne con altri crediti vantati dal contribuente.

⁹ Cfr. CTP Vicenza n. 365/3/2021. Sulla necessità di ottenere il parere dal MISE, si vedano anche CTP Napoli n. 4988/30/2022 e CTP Roma, n. 5918 del 2022. Sulla sussistenza dell'obbligo di ottenere un parere del MISE nei casi di contestazione dell'Ufficio non sia di carattere meramente formale, cfr. CTP Mantova n. 103 del 2022. Per un'analisi approfondita della tematica, cfr. G. Infranca e P. Semeraro, "Senza parere del MISE a rischio il recupero del credito di ricerca e sviluppo", in *Eutekne.info*, 9 agosto 2022.

¹⁰ Così la Circolare n. 31/E del 2020: "Con riferimento alle casistiche più ricorrenti di attività rappresentate dagli uf-

In quest'ultimo scenario, al contribuente resterebbe pur sempre la possibilità di invocare in sede giudiziale il riconoscimento della causa di non punibilità di cui all'art. 6 del D.Lgs. n. 472/1997 (obiettiva incertezza normativa), in ragione dell'esistenza di almeno due degli indici individuati, ai fini della disapplicazione delle sanzioni, dalla giurisprudenza di legittimità, ossia la "difficoltà di determinazione del significato della formula dichiarativa individuata", e la "mancanza di una prassi amministrativa o nell'adozione di prassi amministrative contrastanti"⁽¹¹⁾.

Ad ogni modo, ai fini della valutazione economica complessiva, si dovrebbe tener conto anche del fatto che la Procedura di Riversamento consente al contribuente l'ulteriore risparmio degli interessi da ritardata iscrizione a ruolo (4%) maturati sugli importi compensati.

Sotto altro profilo, la mancata adesione alla Procedura di Riversamento lascerebbe gli amministratori della società interessata esposti, in caso di superamento della relativa soglia, al rischio di apertura del procedimento penale per il reato di indebita compensazione (art. 10-*quater* del D.Lgs. n. 74/2000). A questo riguardo, si segnala peraltro che se il reato ascritto al contribuente fosse quello di indebita

fici dell'amministrazione finanziaria, giova ricordare che qualora a seguito dei summenzionati controlli sia accertato che le attività/spese sostenute non siano ammissibili al credito d'imposta ricerca e sviluppo si configura un'ipotesi di utilizzo di un credito «inesistente» per carenza totale o parziale del presupposto costitutivo ed il relativo atto di recupero dovrà essere notificato entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo in compensazione, non rilevando ai fini della violazione sopra richiamata la mera esposizione del credito in dichiarazione annuale". Senza alcuna pretesa di esaustività sul tema, si ritiene che la posizione dell'Agenzia delle Entrate - per lo meno in relazione ai crediti d'imposta indicati in dichiarazione e relativi ad attività effettivamente poste in essere e ritenute erroneamente agevolabili - risulti in contrasto con l'orientamento espresso dalle sentenze nn. nn. 34443, 34444 e 34445 del 2021, con cui la Corte di Cassazione ha affermato che il concetto di inesistenza del credito va ancorata "ad una dimensione - anche secondo il linguaggio comune - "non reale" o "non vera", ossia priva di elementi giustificativi fenomenicamente apprezzabili, se non anche con connotazioni di frodolenzia (come pure può evincersi dal contenuto della Relazione illustrativa al D.L. n. 185 del 2008)[...]", e che il credito inesistente è quello in relazione al quale "manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo (il credito che non è, cioè, 'reale') e la cui inesistenza non è riscontrabile mediante i controlli di cui al D.P.R. n. 600 del 1973, artt. 36-bis e 36-ter e al D.P.R. n. 633 del 1972, art. 54-bis". Ad ogni modo, in assenza di nuovi chiarimenti di prassi sul punto, è verosimile che l'Amministrazione finanziaria continui ad irrogare la sanzione di indebita compensazione di crediti inesistenti.

¹¹ Si segnalano, tra le ultime, Cass. 17/07/2019, n. 19185; Cass. 14/06/2019, n. 16006; Cass. 12/04/2019, n. 10314; Cass. 20/03/2019, n. 7797; Cass. 13/06/2018, n. 15452; Cass. 5/12/2018, n. 31422; Cass. 4/12/2018, n. 31296; Cass. 14/3/2014, n. 5979; Cass. 24/2/2014, n. 4394; Cass. 23/3/2012 n. 4683; Cass. 1/6/2012, n. 8825 e, infine, Cass. 1° marzo 2013, n. 5210.

compensazione di crediti inesistenti, il successivo versamento dell'imposta indebitamente compensata, a qualunque titolo effettuato, non sortirebbe alcun effetto automatico sulla fattispecie penale, posto che la causa di non punibilità prevista in caso di pagamento del tributo non opera per tale fattispecie criminosa⁽¹²⁾.

Da ultimo, laddove la società interessata fosse stata oggetto di una recente acquisizione, la valutazione circa l'adesione alla sanatoria risulterebbe ulteriormente complicata dalla gestione dei rapporti contrattuali, onde stabilire quale delle due parti (e in che misura) sia tenuta a sopportare il costo della regolarizzazione.

In conclusione, la scelta che i contribuenti sono chiamati ad effettuare appare particolarmente complessa e delicata, dovendo tener conto delle diverse variabili in gioco.

¹² L'art. 13 della D.Lgs. n. 74/2000 menziona, ai fini dell'applicabilità della causa di non punibilità del pagamento del tributo, la sola fattispecie di indebita compensazione di crediti non spettanti di cui al comma 1 dell'art. 10-*quater* del medesimo decreto.

DB non solo
diritto
bancario

A NEW DIGITAL EXPERIENCE

 **dirittobancario.it**

