

Risposta n. 323/2021

OGGETTO: Articolo 1, comma 1064, lettera f) della legge 30 dicembre 2020, n. 178 (legge di bilancio 2021). Decorrenza nuove aliquote credito di imposta per attività di ricerca, sviluppo, innovazione e design.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

La società ALFA S.R.L. è una media impresa ai sensi del Regolamento (UE) n. 651/2014, esercente attività di ...

Un reparto della società, l'ufficio Studi e Ricerche, ha il compito...

L'articolo 1, comma 198, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di bilancio 2020) dispone che per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, per gli investimenti in ricerca e sviluppo, in transizione ecologica, in innovazione tecnologica 4.0 e in altre attività innovative, è riconosciuto un credito d'imposta alle condizioni e nelle misure di cui ai commi da 199 a 206. L'articolo 1, **comma 203** dispone al secondo periodo che per le attività di innovazione tecnologica previste dal comma 201, il credito d'imposta è riconosciuto, separatamente, in misura pari al **6 per cento** della relativa base di calcolo, assunta al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti sulle stesse spese ammissibili, nel limite massimo di 1,5 milioni di euro, ragguagliato ad anno in caso di periodo

d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi. Il medesimo comma 203 dispone, al quarto periodo, che per le attività di innovazione tecnologica previste dal comma 201 finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati per il raggiungimento di un obiettivo di transizione ecologica o di innovazione digitale 4.0, individuati con il decreto del Ministro dello sviluppo economico previsto dal comma 200, il credito d'imposta è riconosciuto in misura pari al **10 per cento** della relativa base di calcolo, assunta al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti sulle stesse spese ammissibili, nel limite massimo di 1,5 milioni di euro, ragguagliato ad anno in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi.

L'istante rammenta inoltre che : l'articolo 1, comma 1064, lettera a) della legge 30 dicembre 2020, n. 178 (legge di bilancio 2021) apporta modifiche all'articolo 1, comma 198 della legge 27 dicembre 2019, n. 160, ovvero dopo le parole: "31 dicembre 2019" sono inserite le seguenti: "e fino a quello in corso al 31 dicembre 2022"; l'articolo 1, comma 1064, lettera f) della legge 30 dicembre 2020, n. 178 apporta modifiche all'articolo 1, comma 203 della legge 27 dicembre 2019, n. 160, modificando aliquote e limiti massimi, relative al credito qui in esame in presenza di attività di innovazione tecnologica ed innovazione tecnologica finalizzata al raggiungimento di un obiettivo di transizione ecologica o di innovazione digitale 4.0. Tutto ciò premesso, la società istante chiede di sapere quale sia il periodo d'imposta da cui decorrono le modifiche apportate con le disposizioni contenute nella legge di bilancio 2021.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'interpellante, consapevole del fatto che esuli dal presente parere ogni considerazione in merito all'ambito oggettivo/soggettivo, ritiene che per le attività di innovazione tecnologica e relative spese sostenute nell'esercizio 2020 il credito

d'imposta debba essere riconosciuto nella misura percentuale prevista dall'articolo 1, comma 1064, lettera f), secondo periodo, ovvero nel caso specifico 10% anziché 6%, poiché viene espressamente prevista la sostituzione delle parole all'articolo 1, comma 203 della legge 27 dicembre 2019, n. 160 facendo, pertanto, intendere che le sopramenzionate percentuali si debbano applicare anche per il periodo d'imposta successivo al 31 Dicembre 2019.

Parimenti la società avrà l'obbligo, tra i vari adempimenti documentali previsti dalle norme, di asseverare la relazione tecnica.

In proposito, evidenzia che:

- l'articolo 11 delle Preleggi al Codice Civile prevede che la legge non dispone che per l'avvenire: essa non ha effetto retroattivo.

- l'articolo 3 della Legge 27 luglio 2000, n. 212 prevede che salvo quanto previsto dall'articolo 1, comma 2, le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo. Relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono. In ogni caso, le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti. Una eventuale deroga ai principi sopra esposti deve risultare espressamente dalla legge medesima.

- nel Modello Redditi Società di capitali (Sc) 2021 pubblicato dall'Agenzia delle Entrate con Provvedimento del 29 gennaio 2021, pagina 260, viene riportato «*Il credito d'imposta è riconosciuto nelle misure percentuali ed entro i limiti previsti, per ciascuna fattispecie agevolativa, dal comma 203 della legge n. 160 del 2019, come modificato dall'art. 1, comma 1064, lett. f), nn. 1), 2), 3) e 4), della legge n. 178 del 2020*».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare si evidenzia che, a prescindere dal parere di seguito riportato, non sono in alcun modo oggetto del presente interpello i requisiti necessari per accedere ai benefici in argomento, nelle diverse versioni *pro tempore* vigenti, rimanendo in merito impregiudicato ogni potere di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria. Al riguardo, si precisa che la risposta al presente interpello non comporta in nessun caso l'implicito riconoscimento della spettanza del credito d'imposta e, in particolare, dell'ammissibilità al beneficio delle attività asseritamente considerate dalla società istante come attività di ricerca e sviluppo.

Si rammenta che con la circolare n. 9/E del 2016 è stato ribadito che, assumendo a riferimento la relazione illustrativa al decreto delegato n. 156 del 2015, è stata illustrata la generale volontà del legislatore di escludere dall'area dell'interpello "qualificatorio" tutte quelle ipotesi che, coerentemente alla loro natura, alle finalità dell'istituto ed alle regole istruttorie di lavorazione delle istanze, sono caratterizzate dalla necessità di espletare attività istituzionalmente di competenza di altre amministrazioni, enti o soggetti diversi dall'Agenzia delle Entrate che presuppongono specifiche competenze tecniche non di carattere fiscale (cd. accertamenti di tipo tecnico *cfr.* ipotesi sub b), paragrafo 1.1).

Per quanto qui di interesse, si segnala che la riconducibilità delle attività di ricerca e sviluppo tra quelle ammissibili all'agevolazione di cui si tratta, nelle diverse versioni *pro tempore* vigenti, rappresenterebbe una richiesta di un parere tecnico nell'accezione sopra descritta da ritenersi esclusa dall'area di applicazione dell'interpello, in quanto l'istruttoria richiederebbe specifiche competenze tecniche non di carattere fiscale rientranti nell'ambito operativo di altre amministrazioni. Trova, quindi, applicazione il chiarimento di portata generale contenuto nella citata circolare n. 9/E del 2016 (*cfr.* circolare n. 31/E del 2020) ed eventuali richieste in merito a tali aspetti potranno essere trasmesse dal contribuente direttamente alla competente

Direzione generale per la politica industriale, l'innovazione e le piccole e medie imprese del Ministero per lo sviluppo economico, restando fermo che a tal riguardo, in ogni caso, non si producono gli effetti di cui al comma 3 dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (cd. Statuto del contribuente).

L'articolo 1, comma 198, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di bilancio 2020) dispone che *«Per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2022, per gli investimenti in ricerca e sviluppo, in transizione ecologica, in innovazione tecnologica 4.0 e in altre attività innovative, è riconosciuto un credito d'imposta alle condizioni e nelle misure di cui ai commi da 199 a 206»*.

Si evidenzia che l'articolo 1, comma 1064, della legge 30 dicembre 2020, n. 178 (legge di bilancio 2021) è intervenuto sulla disciplina del credito di imposta per gli investimenti in ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, design e innovazione estetica, introdotta, per il solo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, dalla legge di bilancio 2020. L'intervento ha riguardato l'estensione dell'ambito temporale di applicazione dell'agevolazione fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022, la maggiorazione delle misure del beneficio spettante e altre modifiche anche relative a un miglior coordinamento formale della disciplina.

Per quanto riguarda, in particolare, la maggiorazione delle aliquote del credito d'imposta e del limite massimo di credito d'imposta riconosciuto per ciascun periodo d'imposta in relazione alle diverse tipologie di attività ammissibili, la lettera f) del citato comma 1064 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2021 ha apportato le seguenti modifiche direttamente nel testo del comma 203 dell'art. 1 della citata legge n. 160 del 2019:

«1) al primo periodo, le parole: «12 per cento» sono sostituite dalle seguenti: «20 per cento» e le parole: «3 milioni di euro» sono sostituite dalle seguenti: «4 milioni di euro»;

2) al secondo periodo, le parole: «6 per cento» sono sostituite dalle seguenti: «10

per cento» e le parole: «1,5 milioni di euro» sono sostituite dalle seguenti: «2 milioni di euro»;

3) al terzo periodo, le parole: «6 per cento» sono sostituite dalle seguenti: «10 per cento» e le parole: «1,5 milioni di euro» sono sostituite dalle seguenti: «2 milioni di euro»;

4) al quarto periodo, le parole: «10 per cento» sono sostituite dalle seguenti: «15 per cento» e le parole: «1,5 milioni di euro» sono sostituite dalle seguenti: «2 milioni di euro»;

Al riguardo, si precisa anzitutto che, in assenza di specifiche disposizioni di decorrenza, le modifiche introdotte dalla legge di bilancio possono trovare applicazione, in via generale, solo a decorrere dalla data di entrata in vigore della medesima legge. Nello specifico, pertanto, trattandosi di modifiche concernenti un incentivo che si applica per periodi d'imposta, tali modifiche, in assenza di una specifica norma che le attribuisca effetti retroattivi, non possono in nessun caso esplicare effetti in relazione a periodi d'imposta già in corso prima dell'entrata in vigore delle stesse.

In senso contrario, si osserva, non sembra poter assumere portata decisiva la circostanza che il legislatore abbia adottato, sul piano redazionale, la scelta di apportare le diverse modifiche intervenendo direttamente sul corpo della disciplina originaria. La possibilità di desumere da tale tecnica redazionale una sia pur implicita volontà del legislatore di far operare retroattivamente le maggiorazioni di aliquote e importi massimi del credito d'imposta deve comunque del tutto escludersi sulla base della relazione tecnica alla legge di bilancio 2021; la quale ... non prevedendo alcuno stanziamento a copertura delle maggiori risorse che si sarebbe reso necessario stimare in caso di effetti retroattivi delle modifiche apportate, conferma che la volontà del legislatore è stata quella di rafforzare le misure agevolative per il futuro e non per il passato.

Al riguardo, si precisa ulteriormente che gli articoli 2 e 3 del Decreto del

Ministero dello sviluppo economico del 26 maggio 2020, decreto attuativo della disciplina introdotta con la legge di bilancio 2020, stabiliscono che costituiscono attività ammissibili al credito d'imposta i lavori svolti nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, anche in relazione a progetti di ricerca e sviluppo avviati in periodi d'imposta precedenti.

Inoltre, l'articolo 6 del su menzionato decreto, rubricato «Determinazione e documentazione delle spese ammissibili», dispone che *«Ai fini della determinazione della base di calcolo del credito d'imposta, fermo restando il rispetto delle regole generali di effettività, pertinenza e congruità delle spese, si considerano ammissibili le spese rientranti nelle tipologie indicate nei commi 200, 201 e 202 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2019, n 160, imputabili, in applicazione dell'articolo 109, commi 1 e 2, del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019».*

Infine, si ricorda che la scrivente, con la circolare n. 5/E del 16 marzo 2016, seppur in riferimento alla previgente disciplina, ha fornito una regola di carattere generale, precisando che *«L'imputazione degli investimenti in ricerca e sviluppo ad uno dei periodi di imposta di vigenza dell'agevolazione (i.e., dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2019) avviene secondo le regole generali di competenza fiscale, previste dall'articolo 109 del TUIR».*

In altri termini, tenuto conto di quanto appena descritto, la disciplina del credito di imposta per gli investimenti in ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, design e innovazione estetica così come prorogata con le modifiche apportate con la legge di bilancio 2021 si applica anche ai progetti di ricerca avviati nei periodi d'imposta precedenti i cui relativi costi ammissibili risultano sostenuti a partire dal 2021 (periodo d'imposta di vigenza delle modifiche normative apportate con la legge di bilancio 2021).

Tanto premesso, non si ritiene di poter condividere la soluzione interpretativa proposta dalla società istante, secondo la quale le suddette maggiorazioni delle aliquote e degli importi massimi del credito spettante dovrebbero riguardare anche il periodo d'imposta 2020 e non solo i periodi d'imposta da cui decorre l'applicazione delle norme di proroga summenzionate, e cioè nella generalità dei casi il 2021 e il 2022.

Pertanto, alle spese sostenute nel 2020 ai sensi dell'articolo 109 del TUIR si applicano le aliquote previste dalla legge di bilancio 2020. Le maggiori aliquote previste dalla legge di bilancio 2021 andranno, invece, applicate con riferimento alle spese ammissibili (fermo restando quanto evidenziato in premessa) sostenute, ai sensi dell'articolo 109 del TUIR, a decorrere dal 1° gennaio 2021. ...

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)