

Alert

Tax Review

Aspetti critici del riversamento spontaneo dei crediti d'imposta ricerca e sviluppo

Con il nostro *alert* del 3 novembre 2021 ci siamo occupati del tema del riversamento spontaneo dei crediti d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo di cui all'art. 5, commi da 7 a 12, del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146 (*"Credito d'imposta per attività di R&S: il legislatore sembra voler tendere una mano ai contribuenti – Chiaroscuri del correttivo"*).

In proposito, l'Agenzia delle Entrate, dopo aver avviato una procedura di consultazione pubblica conclusasi il 25 maggio scorso, in data 1° giugno ha pubblicato il Provvedimento del Direttore Prot. n. 188987/2022 riguardante la *"Procedura di riversamento spontaneo dei crediti di imposta per attività di ricerca e sviluppo, prevista dall'art. 5, commi da 7 a 12, del decreto legge 21 ottobre 2021, n. 146"*.

Senza voler qui entrare nuovamente nel merito della sanatoria (in proposito si rinvia alla newsletter del 3 novembre 2021), da un esame del D.L. 146/2021 e del citato Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, risulta che emergono diverse criticità di fondo della misura in questione, che rischiano di creare ulteriore confusione in materia di ricerca e sviluppo.

LA SANATORIA RIMETTE A CARICO DEI CONTRIBUENTI L'ONERE DI STABILIRE SE LE ATTIVITA' SVOLTE NON SONO QUALIFICABILI COME RICERCA E SVILUPPO

Se da un punto di vista la sanatoria è certamente un aiuto che il Legislatore tende ai numerosi contribuenti **in buona fede** che hanno indebitamente usufruito del credito ricerca e sviluppo previsto dall'art. 3, D.L. 145/2013, da un altro punto di vista essa riflette una scelta strategica di fondo che pone i contribuenti in una situazione molto scomoda.

Invero, al di là dei casi limite in cui i contribuenti siano consapevoli di aver commesso un evidente errore di valutazione nel ritenere sussistenti i requisiti di legge per fruire del credito d'imposta, nei quali l'accesso alla sanatoria può essere considerato davvero "salvifico" (niente sanzioni e interessi), **in tutti gli altri casi gli effetti potrebbero non essere positivi come sembrano**.

L'aspetto maggiormente critico di questo intervento risiede nel fatto che esso si colloca in un contesto in cui il Legislatore non ha mai delineato, con una disposizione di interpretazione autentica, in maniera chiara l'ambito oggettivo di applicazione della disposizione di cui all'art. 3, D.L. 145/2013, che è suscettibile di molteplici interpretazioni, perfino dal punto di vista scientifico: ad esempio, il Legislatore avrebbe potuto individuare una volta per tutte dei parametri ben precisi sulla base dei quali i contribuenti avrebbero potuto effettuare una valutazione circa l'esistenza del requisito di "innovatività" delle attività di ricerca.

Alert

Tax Review

Il Legislatore, da un lato, introduce una agevolazione dall'ambito oggettivo di applicazione incerto e, da un altro lato, dopo essersi reso conto di aver scritto male la norma, chiede la restituzione dell'agevolazione rimettendo a carico dei contribuenti l'onere di stabilire se le attività svolte costituiscono o meno ricerca e sviluppo ai sensi dell'art. 3, D.L. 145/2013.

È fin troppo ovvio osservare che se il Legislatore avesse individuato in maniera precisa l'ambito oggettivo di applicazione della norma:

- i. innanzitutto, non vi sarebbe stata ragione di introdurre una sanatoria;
- ii. e, in ogni caso, una volta introdotta la sanatoria, non sarebbe stata di fatto rimessa ai contribuenti la decisione di stabilire se le attività svolte costituiscono o meno ricerca e sviluppo.

È peraltro interessante osservare che l'intervento del Legislatore, considerato l'approccio di tipo "accusatorio" che l'Agenzia delle Entrate ha sempre avuto in materia, potrebbe instaurare una sorta di "psicologia inversa" nei contribuenti che abbiano agito in totale buona fede e nella convinzione che le attività svolte costituiscono ricerca e sviluppo ai sensi dell'art. 3, D.L. 145/2013.

Infatti, se si considera che l'approccio dell'Agenzia delle Entrate (la quale, è bene ricordare, non ha le conoscenze adeguate per esprimere autonomamente un parere strettamente tecnico sulle attività di ricerca e sviluppo) è sempre stato quello di escludere nella grandissima maggioranza dei casi l'ammissibilità delle spese di ricerca e sviluppo svolte dai contribuenti per una asserita carenza del requisito di "innovatività", è chiaro che moltissimi contribuenti potrebbero scegliere di rinunciare all'agevolazione pur di scongiurare il rischio dover intraprendere lunghi contenziosi, che in caso di esito negativo, considerata l'entità delle sanzioni astrattamente applicabili (dal 100% al 200% della misura dei crediti maturati), potrebbero addirittura portare ad un rischio di fallimento.

APPLICAZIONE DELL'ESIMENTE DELLE OBIETTIVE CONDIZIONI DI INCERTEZZA SULLA PORTATA E SULL'AMBITO DI APPLICAZIONE DELL'ART. 3, D.L. 145/2013

Un altro aspetto che non convince risiede nel fatto che il beneficio derivante dall'adesione alla sanatoria consiste nella non applicazione delle sanzioni amministrative tributarie e degli interessi, nonché nell'esclusione della punibilità penale ai sensi dell'art. 10-quater del D.lgs. 74/2000.

Tuttavia, nel sistema esistono già delle disposizioni normative – se solo l'Agenzia delle Entrate avesse la volontà ed il coraggio di applicarle – che consentono la disapplicazione delle sanzioni amministrative tributarie e delle sanzioni penali per obiettive condizioni di incertezza della normativa tributaria (cfr. art. 10, comma 3, L. 212/2000; art. 6, comma 2, D.lgs. 472/1997; art. 15, D.lgs. 74/2000).

Dunque, il Legislatore poteva semplicemente introdurre una disposizione volta ad "incoraggiare" l'Agenzia delle Entrate a non applicare le sanzioni amministrative tributarie per obiettive condizioni di incertezza interpretativa dell'art. 3, D.L. 145/2013; l'effetto di un simile intervento del Legislatore poteva

Alert

Tax Review

essere anche quello di facilitare il compito ai Pubblici Ministeri, che in presenza di notizie di reato riguardanti reati tributari difficilmente rinunciano all'esercizio dell'azione penale.

Un simile intervento del legislatore, a differenza della sanatoria introdotta con il D.L. 146/2021, avrebbe avuto l'effetto concreto di non condizionare le scelte dei contribuenti **che hanno agito in buona fede**, i quali avrebbero avuto la possibilità di affrontare in modo più sereno eventuali contenziosi contro l'Agenzia delle Entrate (sul punto, sarebbe troppo riduttivo e semplicistico replicare che la scelta del Legislatore è volta anche a deflazionare la giustizia tributaria, in quanto non è giusto che tutte le problematiche di fondo del sistema siano sempre scaricate in ultima istanza sui contribuenti).

ASPETTI CRITICI DAL PUNTO DI VISTA PROCEDURALE DEL D.L. 146/2021 E DEL PROVVEDIMENTO DEL DIRETTORE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Un aspetto che non viene tenuto in considerazione dalla norma risiede nel fatto che non è prevista una proroga dei termini per l'impugnazione degli atti di recupero o dei termini per l'adesione alla procedura di riversamento spontaneo (30 settembre 2022) nel caso di atti di recupero notificati a ridosso di tale scadenza.

Una proroga di questi termini consentirebbe ai contribuenti di effettuare in maniera ponderata (anziché farsi prendere dal panico) la scelta se aderire alla procedura oppure se presentare ricorso avverso gli atti notificati dall'Agenzia delle Entrate (ad esempio, in questi casi i contribuenti potrebbero avere il tempo di richiedere un parere tecnico qualificato circa la sussistenza o meno del requisito di "innovatività" delle attività di ricerca svolte, con la conseguenza che sarebbero in grado di fare una scelta più consapevole circa la via procedurale da intraprendere nel caso concreto).

Per altro verso, analizzando il citato Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate emerge che esso fornisce alcuni chiarimenti utili circa gli effetti derivanti dall'adesione procedura, ma allo stesso tempo lascia delle zone d'ombra o addirittura giunge a delle conclusioni che sembrano essere irrazionali.

In proposito:

- Al punto 8.1. del Provvedimento viene chiarito che dall'importo della regolarizzazione si *"scomputano le somme già versate, sia a titolo definitivo sia a titolo non definitivo, senza tener conto delle sanzioni e degli interessi"*.

Questo chiarimento dell'Agenzia delle Entrate è certamente molto utile, visto che è capitato sovente nella pratica quotidiana che molti contribuenti, già prima della introduzione della sanatoria in questione, avessero riversato "cautelativamente" il credito ricerca e sviluppo a seguito di verifiche fiscali effettuate nei loro confronti dell'Agenzia delle Entrate.

Tuttavia, non si capisce da questo chiarimento se i versamenti "cautelativi" dei contribuenti effettuati prima dell'entrata in vigore del D.L. 146/2021 debbano anch'essi beneficiare della disapplicazione degli interessi e delle sanzioni; in proposito, l'inciso *"senza tener conto delle"*

Alert

Tax Review

sanzioni e degli interessi” rinvenibile nel passaggio sopra citato del Provvedimento non è molto chiaro.

Per una questione eguaglianza la risposta a tale quesito dovrebbe essere favorevole ai contribuenti, altrimenti si verificherebbe una disparità di trattamento con coloro che hanno effettuato tutti i pagamenti nell’ambito della sanatoria.

- Sempre al punto 8.1. del Provvedimento viene sostenuto che *“la procedura di riversamento non dà comunque luogo alla restituzione delle somme eccedenti, qualora già versate, rispetto a quanto dovuto”*. Con questo chiarimento l’Agenzia delle Entrate vuole dire che non sono ammesse richieste di rimborso all’esito della procedura di riversamento spontaneo. Tale risposta dell’Agenzia delle Entrate non sembra essere molto razionale e coerente con le norme a tutela dei diritti dei contribuenti. Non si capisce perché i contribuenti non dovrebbero avere il diritto di chiedere il rimborso delle somme erroneamente versate che lo stesso Provvedimento qualifica come *“eccedenti rispetto a quanto dovuto”*!
- In generale, il Provvedimento dell’Agenzia delle Entrate non sembra tenere conto di diversi casi che potrebbero facilmente verificarsi nella pratica. Uno di questi casi potrebbe essere il seguente.

La norma istitutiva della sanatoria legittima l’Agenzia delle Entrate ad accertare autonomamente condotte fraudolente (false rappresentazioni della realtà basate sull’utilizzo di documenti falsi o di fatture che documentano operazioni inesistenti, ecc.) a procedura di sanatoria avviata, esponendo il contribuente al rischio di decadenza dalla procedura in qualsiasi momento, con acquisizione delle somme eventualmente già versate a titolo di acconto sugli importi dovuti.

In un simile scenario, non viene chiarito cosa succederebbe se un eventuale contenzioso avviato dal contribuente avesse un esito per lui positivo riguardo la contestazione circa le condotte fraudolente ed invece un esito positivo per l’Agenzia delle Entrate riguardo la contestazione circa l’inammissibilità delle spese per ricerca e sviluppo.

In questo caso, troverebbero comunque applicazione le sanzioni e gli interessi, nonostante il contribuente sia stato estromesso dalla sanatoria?

Anche in questo caso una risposta logica dovrebbe essere favorevole al contribuente.

CONCLUSIONI

Dall’analisi che precede, si vede chiaramente che il Legislatore avrebbe certamente potuto gestire meglio tutto il tema ricerca e sviluppo e che le scelte che continua in proposito a fare anziché migliorare la situazione rischiano seriamente di compromettere l’attrattività dell’agevolazione.

È chiaro che con la norma in commento, il Legislatore oltre a chiarire meglio il perimetro applicativo dal punto di vista oggettivo dell’art. 3, D.L. 145/2015, avrebbe dovuto individuare una procedura di gestione

Alert

Tax Review

della sanatoria stessa più coerente con il sistema; allo stesso modo, l'Agenzia delle Entrate, con il Provvedimento citato, non sembra aver fornito degli utili chiarimenti interpretativi.

08.05.2022

La presente Newsletter ha il solo scopo di fornire aggiornamenti e informazioni di carattere generale. Non costituisce pertanto un parere legale né può in alcun modo considerarsi come sostitutiva di una consulenza legale specifica.

Claudio Giordano, Partner

E: c.giordano@nmlex.it

T.: +39 06 695181

Alice Cogliati Dezza, Counsel

E: a.cogliatidezza@nmlex.it

T.: +39 06 695181

Vasillaq Buta, Associate

E: v.but@nmlex.it

T.: +39 06 695181

Per chiarimenti o informazioni potete contattare gli autori oppure il Vostro Professionista di riferimento all'interno dello Studio

www.nunziantemagrone.it