

Alert

Tax Review

Credito d'imposta per attività di R&S: l'Agenzia delle Entrate sul piede di guerra - Uso e abuso del contraddittorio preventivo: possibili effetti indesiderati per la difesa del contribuente

Dopo la “pausa accertativa” conseguente alla pandemia da COVID-19, l'Agenzia delle Entrate sta riprendendo a pieno ritmo la propria attività di controllo.

Tale stato di cose risponde ad una evidente esigenza di “fare cassa” dopo il lungo *stop and go* determinato dalla situazione emergenziale, nel corso della quale sono stati elargiti contributi e “bonus” a vario titolo e su diversi fronti, senza, peraltro, che questa uscita di flussi finanziari sia stata in qualche modo controbilanciata da adeguate entrate fiscali.

QUALE “APPEAL” PER L’A.F. NELLA RIPRESA DELL’ATTIVITA’ ACCERTATIVA IN TEMA DI CREDITI DI R&S

Una delle attività di controllo sulle quali l'Amministrazione finanziaria sta concentrando la propria attenzione è quella del credito d'imposta per ricerca e sviluppo (di seguito credito R&S) di cui all'art. 3 del D.L. n. 145 del 2013.

La ragione di questa “scelta di campo” discende probabilmente dal fatto che l'attività accertativa interessa un ambito, quello dei crediti di imposta, nei quali il soggetto destinatario del controllo ha conseguito un vantaggio immediato in termini economici.

Dopo un lungo periodo emergenziale (in essere almeno fino al 31.12.2021), nel quale le attività commerciali ed economiche hanno subito rallentamenti o addirittura arresti temporanei o permanenti – e comunque si è verificata una grave crisi di liquidità – la scelta dell'Agenzia di concentrare l'attività di recupero delle entrate fiscali nei confronti dei soggetti che abbiano conseguito indebitamente un beneficio immediato di cassa – quali i fruitori di crediti di imposta che risultassero non dovuto – anche a “livello morale” (se di moralità si può parlare facendo ad un organismo preposto all'esercizio di una funzione pubblica, come quella svolta dall'Agenzia delle Entrate) potrebbe essere meno “vessatorio”.

In questo caso, infatti, il contribuente che ha utilizzato il credito di imposta in compensazione rispetto alle imposte dovute, ha “monetizzato” il beneficio fiscale, conseguendo un vantaggio più immediato e diretto rispetto al contribuente che ha dedotto spese non deducibili di altro genere, il quale ha ottenuto l'abbattimento della base imponibile e, quindi, un risparmio d'imposta “indiretto”.

Se poi si considera l'entità delle sanzioni conseguenti al recupero dei crediti di imposta R&S indebitamente utilizzati in compensazione – di seguito illustrate - l'appeal in questa tipologia di attività accertativa si rende ancora più evidente.

Alert

Tax Review

QUADRO SANZIONATORIO: DIFFERENZE TRA CREDITO NON SPETTANTE E CREDITO INESISTENTE

La contestazione relativa all'indebita compensazione di crediti di imposta R&S comporta, oltre al recupero dell'importo del credito utilizzato, l'irrogazione di severe sanzioni amministrative e penali.

SANZIONI AMMINISTRATIVE

L'indebito utilizzo del credito di imposta ricerca e sviluppo è sanzionato in modo diverso a seconda che si tratti di **credito di imposta non spettante**, che si ha nel caso in cui risulti un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti o **credito di imposta inesistente**, che si ha quando manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli automatizzati delle dichiarazioni.

- Nel caso di **credito di imposta non spettante**:
 - è applicata la **sanzione pari al 30%** della misura del credito utilizzato (art. 13, comma 4, D.lgs. n. 471 del 1997);
 - **si applica** la definizione agevolata con **riduzione ad 1/3 delle sanzioni minime entro il termine previsto per la proposizione del ricorso** (art.16, comma 3 e art.17, comma 2 del D.lgs. 472 del 1997)
- Nel caso di **credito di imposta inesistente**:
 - è applicata la **sanzione dal 100% al 200%** della misura del credito utilizzato(art. 13, comma 5, D.lgs. n. 471 del 1997);
 - **non si applica** la definizione agevolata con **riduzione ad 1/3 delle sanzioni minime entro il termine previsto per la proposizione del ricorso** (art.16, comma 3 e art.17, comma 2 del D.lgs. 472 del 1997)

SANZIONI PENALI

L'art. 10 quater della D.lgs. n. 74 del 2000 prevede:

- Nel caso di **credito di imposta non spettante per un importo annuo superiore a cinquantamila euro**:
 - la reclusione da sei mesi a due anni;
 - la confisca dei beni che costituiscono il profitto o il prezzo del reato (anche per equivalente);
 - l'irrogazione di pene accessorie (interdizione dagli uffici direttivi per un periodo non inferiore a sei mesi e non superiore a tre anni; incapacità di contrattare con la PA per un periodo non inferiore a un e non superiore a tre anni; interdizione dalle funzioni di rappresentanza e assistenza in materia tributaria per un periodo non inferiore ad un anno e

Alert

Tax Review

non superiore a cinque anni; interdizione perpetua dall'ufficio di componente di commissione tributaria e pubblicazione della sentenza penale).

È prevista la non punibilità se prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado i debiti tributari comprese sanzioni ed interessi sono estinti mediante integrale versamento (art. 13 del D.lgs. n. 74 del 2000)

- Nel caso di **credito di imposta inesistente per un importo annuo superiore a cinquantamila euro**.
 - la reclusione da un anno e mezzo a sei anni (triplicata rispetto al credito non spettante)
 - la confisca dei beni che costituiscono il profitto o il prezzo del reato (anche per equivalente);
 - irrogazione pene accessorie (interdizione dagli uffici direttivi per un periodo non inferiore a sei mesi e non superiore a tre anni; incapacità di contrattare con la PA per un periodo non inferiore a un e non superiore a tre anni; interdizione dalle funzioni di rappresentanza e assistenza in materia tributaria per un periodo non inferiore ad un anno e non superiore a cinque anni; interdizione perpetua dall'ufficio di componente di commissione tributaria e pubblicazione della sentenza penale)

In questo caso **non è prevista** la non punibilità in caso di pagamento del dovuto di cui all'art. 13 del D.lgs. n. 74 del 2000.

Si segnala che l'Agenzia delle Entrate sta manifestando la tendenza a qualificare la contestazione nella veste del credito inesistente, piuttosto che come credito non spettante. Questo spesso al di là dei confini in cui detta contestazione di inesistenza del credito può essere mossa.

MODUS OPERANDI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

A fronte del severo quadro sanzionatorio – qui solo sintetizzato - l'attitudine che l'Agenzia delle Entrate sta tenendo nelle verifiche aventi ad oggetto la contestazione dei crediti R&S utilizzati in compensazione, sta assumendo dei contorni che impongono attente riflessioni sulla strategia difensiva del contribuente.

Spesso, infatti, il contribuente si vede recapitare inviti al contraddittorio, con i quali l'Agenzia chiede formalmente chiarimenti, ma che molto spesso sono articolati come veri e propri atti di contestazione, nei quali l'Amministrazione finanziaria formula la propria "accusa" in maniera spesso assertiva, chiedendo al contribuente di fornire chiarimenti e documenti a difesa.

In tal modo viene stravolto lo scopo della richiesta di chiarimenti, che è notoriamente espressione del principio di collaborazione tra fisco e contribuente. Questo strumento di interlocuzione viene, quindi, impropriamente utilizzato per chiedere al contribuente di prendere posizione su contestazioni già articolate in modo specifico, ma non ancora formalizzate dall'Agenzia delle Entrate, in un atto di accertamento.

È evidente che in tale modo la finalità perseguita dalla comunicazione non è più quella di ottenere chiarimenti, bensì quella di conoscere previamente quali saranno le contro-argomentazioni del contribuente rispetto al successivo atto con il quale tali contestazioni saranno formalizzate. In questo contesto, le argomentazioni

Alert

Tax Review

fornite dalla parte contribuente ed i relativi documenti di supporto, non assolverebbero alla loro naturale funzione di chiarire dubbi (onde scongiurare la notifica dell'atto di contestazione), ma piuttosto possono consentire all'Amministrazione finanziaria di definire meglio i termini delle proprie contestazioni, modificando ed integrando, ove utile, l'impostazione rappresentata nell'Invito".

D'altro canto la possibilità di fornire, prima della formalizzazione della pretesa degli elementi idonei a scongiurarla - considerando anche l'entità dei danni che da questa potrebbero derivare - è un'occasione che non si può perdere.

La risposta all'invito - che tra l'altro è obbligatoria, pena l'irrogazione di una sanzione da 250 a 2000 euro e la (paventata) inutilizzabilità in sede amministrativa e contenziosa dei documenti non prodotti in risposta all'invito - deve essere senz'altro fornita, ma con le opportune accortezze e senza in alcun modo anticipare la linea difensiva e, gli eventuali "punti deboli" della contestazione, anche se già individuabili nell'invito.

CONCLUSIONI

Quella che si profila è una vera e propria partita a scacchi con il Fisco, nella quale, da un canto, bisogna senz'altro avere come obiettivo nella fase stragiudiziale quello di far desistere l'Amministrazione dal coltivare la pretesa, laddove naturalmente ne sussistano i presupposti di fatto e di diritto; dall'altro, bisogna attentamente evitare di fornire elementi che possano pregiudicare l'attività difensiva nel caso in cui venga notificato l'atto di recupero e, quindi, la partita si sposti sul fronte contenzioso.

Estote parati!

6.10.2021

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

Vasillaq Buta, Associate

E: v.butata@nmlex.it

T.: +39 06 695181

Alice Cogliati Dezza, Associate

E: a.cogliatidezza@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