

Alert

Tax Review

Credito d'imposta per attività di R&S: il legislatore sembra voler tendere una mano ai contribuenti – Chiaroscuri del correttivo

Ci sono novità in vista sul tema “caldo” dei recuperi aventi ad oggetto il credito d'imposta per ricerca e sviluppo disciplinato dall'art. 3 del D.L. n. 145 del 2013, di cui ci siamo recentemente occupati nel nostro alert del 6 ottobre 2021 *“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”*.

Come riportato dalla stampa negli ultimi giorni, il Decreto Fiscale collegato alla Legge di Bilancio n. 146 del 21 ottobre 2021 ha previsto una “sanatoria” ad hoc per i soggetti che – senza averne diritto - abbiano utilizzato in compensazione il Credito R&S maturato 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.

SANATORIA INTRODOTTA DAL DECRETO COLLEGATO ALLA LEGGE DI BILANCIO 2022

La “sanatoria” in questione, prevista all'art. 5, commi 7-12 del Decreto fiscale, prevede che i soggetti che, alla data di entrata in vigore del decreto (22 ottobre 2021), abbiano utilizzato in compensazione il Credito R&S, maturato nel periodo 2015-2019, senza averne diritto possano effettuare il riversamento dello stesso senza applicazione di sanzioni e interessi e con esclusione della punibilità penale (l'indebita compensazione costituisce reato ai sensi dell'art. 10-quater del d.Lgs. n. 74 del 2000; poiché l'Agenzia considera in questi casi inesistente il credito compensato, la pena sarebbe la reclusione da 1 anno e sei mesi a 6 anni).

SOGGETTI BENEFICIARI DELLA SANATORIA

Possono beneficiare di questa procedura di definizione:

- i soggetti che nei periodi d'imposta dal 2014 in poi abbiano realmente svolto, sostenendo le relative spese, attività in tutto o in parte non qualificabili come attività di ricerca e sviluppo nell'accezione rilevante ai fini del credito d'imposta;
- le imprese residenti o le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti che a partire dal 2017 abbiano svolto le attività di ricerca e sviluppo presso laboratori o strutture situate all'estero, in contrasto con quanto dettato dall'articolo 1, comma 72, della legge n. 145/2018, con cui è stato chiarito in via di interpretazione autentica che *“ai fini del calcolo del credito d'imposta attribuibile assumono rilevanza esclusivamente le spese ammissibili relative alle attività di ricerca e sviluppo svolte direttamente e in laboratori o strutture situati nel territorio dello Stato italiano”*.

Alert

Tax Review

- i soggetti che abbiano commesso errori nella quantificazione o nell'individuazione delle spese ammissibili in violazione dei principi di pertinenza e congruità nonché nella determinazione della media storica di riferimento.

SOGGETTI ESCLUSI DALLA SANATORIA

Sono stati espressamente esclusi dalla sanatoria i soggetti che abbiano utilizzato crediti che siano il risultato di condotte fraudolente, di fattispecie oggettivamente o soggettivamente simulate, di false rappresentazioni della realtà basate sull'utilizzo di documenti falsi o di fatture che documentano operazioni inesistenti, nonché le ipotesi in cui manchi la documentazione idonea a dimostrare il sostenimento delle spese ammissibili al credito d'imposta.

La relazione illustrativa del Decreto Fiscale ha precisato che la falsità va intesa “*sia in senso materiale sia in senso ideologico*”.

AMBITO APPLICATIVO E PROCEDURA

La sanatoria è accessibile non solo in assenza di contestazioni, ma anche nel caso in cui l'utilizzo indebito del credito d'imposta sia già stato contestato con un atto istruttorio, ovvero accertato con un atto di recupero crediti, oppure con un provvedimento impositivo, non ancora divenuti definitivi.

Questa sanatoria, invece, non può essere utilizzata per il riversamento dei crediti di imposta R&S il cui utilizzo in compensazione sia già stato accertato con atti divenuti definitivi alla data di entrata in vigore del decreto (22 ottobre 2021).

Per avvalersi della procedura è necessario inviare apposita richiesta all'Agenzia delle entrate entro il 30 settembre 2022, specificando:

1. il periodo o i periodi d'imposta di maturazione del credito d'imposta in relazione al quale viene presentata la richiesta;
2. gli importi del credito oggetto di riversamento spontaneo;

Questi ed i altri dati ed elementi richiesti in relazione alle attività e alle spese ammissibili, dovranno essere indicati in un modello le cui caratteristiche saranno definite dall'Agenzia delle Entrate con provvedimento di futura emanazione.

L'importo del credito indebitamente utilizzato in compensazione dovrà essere versato in un'unica soluzione entro il 16 dicembre 2022, oppure in tre rate di pari importo, la prima da corrispondere entro il 16 dicembre 2022 e le successive entro il 16 dicembre 2023 e il 16 dicembre 2024.

La rateazione è però esclusa per crediti d'imposta la cui indebita fruizione sia stata constatata con atti non ancora divenuti definitivi al 22 ottobre 2021. Il riversamento in questo caso dovrà obbligatoriamente

Alert

Tax Review

riguardare l'intero importo del credito oggetto di recupero, accertamento o constatazione entro il 16 dicembre 2022.

Il legislatore ha anche previsto che, in caso di condotte fraudolente poste in essere successivamente alla comunicazione, il contribuente decada dalla procedura in questione e le somme versate restino acquisite dall'Ufficio.

CONCLUSIONI ... NON È TUTTO ORO QUELLO CHE LUCCICA

Questa possibilità di definizione, se da un canto può essere vista come una “mano” che il legislatore tende ai contribuenti interessati da verifiche, contestazioni e atti di recupero per indebita utilizzazione in compensazione di Crediti R&S - che, come già evidenziato nel nostro precedente alert sono già oggi numerosi - dall'altra, sotto il profilo applicativo, presenta aspetti che, lungi dall'avvantaggiare il contribuente, lo pongono in una situazione gravosa, se non addirittura svantaggiosa.

Al di là dei casi limite in cui il contribuente sia consapevole di aver commesso un evidente errore di valutazione nel ritenere sussistenti i requisiti di legge per fruire del credito di imposta R&S (sua sponte ovvero a fronte delle contestazioni mosse in sede di verifica o di recupero), nei quali l'accesso alla sanatoria può essere considerato davvero “salvifico” - sia in termini economici (niente sanzioni e interessi), sia in termini di responsabilità penale (niente punibilità) - in tutti gli altri casi gli effetti potrebbero non essere positivi come sembrano.

Innanzitutto, questa misura potrebbe indurre l'Amministrazione finanziaria a recuperare a tappeto i crediti di imposta in questione, accelerando la propria attività di verifica ed accertativa da qui al prossimo 16 dicembre 2022 (termine per l'adesione alla sanatoria) senza prendersi il tempo necessario per svolgere una analisi tecnica effettiva e sufficiente delle attività R&S svolte dal contribuente per indurre quanti più contribuenti possibile a riversare il Credito R&S fruito. Questo rischio non è solo teorico, se si considera la leggerezza con la quale in molti casi l'Amministrazione sta portando avanti queste verifiche “*ad ogni costo*”, senza avere spesso la contezza sotto il profilo tecnico della portata applicativa dei requisiti di legge che individuano l'attività come “ricerca e sviluppo”.

Dall'altro lato, il contribuente destinatario di atti di recupero “sommari”, sapendo che per vedere riconosciuta la natura innovativa della propria attività di R&S ed il proprio diritto al relativo credito d'imposta deve affrontare un contenzioso complesso il cui esito potrebbe essere negativo a causa di una errata valutazione dell'autorità giudiziaria con conseguenze pesanti sul fronte tributario e/o anche su quello penale, potrebbe decidere di restituire l'entità del credito (che spesso è di tutto riguardo) semplicemente per dormire sonni tranquilli. Questa soluzione potrebbe, peraltro, esporre il contribuente ad un onere gravoso in tempi di crisi, che si sarebbe potuto scongiurare facendo valere ragioni a sostegno della spettanza/esistenza del credito.

La sanatoria produce anche degli effetti indesiderati sulle verifiche in corso. Come visto, la sanatoria è circoscritta agli atti non divenuti definitivi al 22 ottobre 2021 e l'accesso alla definizione va formalizzato entro il prossimo 16 dicembre 2022.

Alert

Tax Review

Per le verifiche già avviate e gli atti di recupero già notificati per i quali non è decorso il termine di sessanta giorni o per quelli che sono in corso di notifica o verranno notificati, il contribuente dovrà comunque proporre ricorso, anche se ha in animo di “definire”. E sarà anche esposto - se non verrà concessa la sospensione in pendenza giudizio - alla riscossione integrale dell’importo oggetto di recupero, non essendo per questa tipologia di atti prevista l’iscrizione a ruolo a titolo provvisorio in via frazionata, bensì quella in ruoli straordinari per l’intero importo, anche se non definitivo.

Del resto questa scelta si presenta come obbligata, sia perché la mancata impugnazione entro il termine di legge renderebbe l’atto definitivo con conseguente esclusione dalla sanatoria; sia perché se questo non venisse impugnato e il contribuente dopo l’accesso alla sanatoria decadde dalla stessa (anche solo per omesso versamento), perderebbe la possibilità di tentare di ottenere mediante il giudizio pendente l’annullamento giudiziale della pretesa.

Se si considera poi che ad oggi non è ancora possibile presentare la domanda di accesso alla sanatoria perché manca il modello approvato dalle Entrate, la strada del contenzioso non sembra essere scongiurata ... anzi va tenuta in doveroso conto!

Ultimo aspetto che stride con l’ottica di una sanatoria “pro contribuente” - volta a recuperare “solo” il credito - è l’esclusione dal pagamento rateale per i crediti contestati con atti già emessi non divenuti definitivi al 22 ottobre 2021.

Per questi non solo il contribuente dovrà sopportare i costi della proposizione necessitata del ricorso per non far divenire definitivo l’atto, ma dovrà riversare il credito di imposta in un’unica soluzione.

In proposito non si vede una ragione logica che giustifichi questa previsione gravosa che realizza anche un’evidente disparità di trattamento tra i contribuenti che hanno ricevuto la notifica di atti ante 22 ottobre 2021 - che dovranno pagare il tutto in un’unica soluzione - e quelli che la riceveranno dopo tale data, i quali, pur se costretti ad impugnare gli atti di recupero, potrebbero accedere al pagamento in tre rate annuali.

3.11.2021

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.but@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