

Milano, 25 maggio 2022

Spett.le Agenzia delle Entrate
Divisione Contribuenti - Settore Coordinamento e Programmazione
div.contr.coordinamentoeprogrammazione@agenziaentrate.it

Oggetto: consultazione pubblica sulle modalità di accesso alla “procedura di riversamento spontaneo dei crediti di imposta per l’attività di ricerca e sviluppo” indebitamente utilizzati, maturati nei periodi di imposta a decorrere da quello successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 fino a quello in corso al 31 dicembre 2019

Egregi Signori,

siamo lieti di partecipare alla presente consultazione pubblica, che rappresenta un’ulteriore occasione di confronto con il settore delle imprese e dei relativi consulenti.

Di seguito sono esposte alcune osservazioni, che consentiamo vengano pubblicate sul sito dell’Agenzia delle Entrate, in merito allo schema di provvedimento (di seguito, lo “Schema”) relativo alle modalità di accesso alla procedura di riversamento spontaneo dei crediti di imposta per l’attività di ricerca e sviluppo indebitamente utilizzati, maturati nei periodi di imposta a decorrere da quello successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2019 (*i.e.*, articolo 5, commi da 7 a 12, del Decreto Legge 21 ottobre 2021, n. 146).

Le nostre osservazioni sono articolate secondo il formato richiesto e, per facilitare la lettura, seguendo la struttura dei paragrafi dello Schema, evidenziano alcune tematiche che, a nostro avviso, richiederebbero maggiori chiarimenti e/o emendamenti, anche al fine di consentire alle imprese eventualmente interessate una più approfondita valutazione di convenienza dell’adesione alla procedura di sanatoria.

PROF. AVV. AUGUSTO FANTOZZI*

AVV. EDOARDO BELLI CONTARINI
DOTT. ALESSANDRO CATAPANO MINOTTI**
DOTT. DANIELE DI PROSPERO**
AVV. FRANCESCO GIULIANI
DOTT. ANDREA MONTANARI**
AVV. LUCIA MONTECAMOZZO**
AVV. ROBERTO TIEGHI

AVV. ROBERTO ALTIERI
AVV. GIULIO CHIARIZIA
PROF. AVV. ROBERTO ESPOSITO
DOTT. RAFFAELLO FOSSATI**
DOTT. LUCA GASBARRO**
DOTT. VITTORIO GUIDOBONO CAVALCHINI**
AVV. VALENTINA GUZZANTI, PH. D.
AVV. CRISTINA PERITI
DOTT. NICOLA ROSSETTI**

AVV. EDOARDO BOGGI
AVV. DANIELA CUTARELLI
DOTT.SSA DARIA DI GIORGIO**
DOTT. COSIMO EPIFANI**
DOTT. STEFANO FACCHINETTI**
AVV. ROBERTO FIOCCHI
DOTT. FILIPPO FORESTI**
DOTT. FRANCESCO GIUSEPPE GALAFASSI**
AVV. LEONARDO LAVIOLA
DOTT. ANTONIO LOTITO**
DOTT. ANDREA MADASCHI**
AVV. MARCO MENOZZI
AVV. FRANCESCO NANETTI, PH. D.
AVV. GIULIA NERI
AVV. MARIAPIA PISCITELLI
AVV. FLORIANA REALI
DOTT. ROBERTO TRENTAROSSII**

* SOCIO FONDATORE (1940-2019)

** DOTTORE COMMERCIALISTA

Via Sicilia, 66
00187 ROMA
Tel. +39 06 4200611
Fax +39 06 42011976
studiorm@fantozzieassociati.it

Via Privata Maria Teresa, 11
20123 MILANO
Tel. +39 02 7260591
Fax +39 02 72605950
studiomi@fantozzieassociati.it

Via Farini, 2
40124 BOLOGNA
Tel. +39 051 27771
Fax +39 051 277733
studiobo@fantozzieassociati.it

1. Ambito oggettivo della “procedura di riversamento spontaneo”

punto 1 dello Schema, “Ambito di applicazione”

Con il primo rilievo si vuole porre l’attenzione sulla necessità di delineare in modo più puntuale le “attività” che possono rientrare nella procedura in esame, anche al fine di scongiurare il rischio per le imprese di subire l’applicazione della sanzione del 100% di cui all’art. 13, comma 5, del D.Lgs. n. 471/1997, prevista per i c.d. “crediti inesistenti”, invero applicata dall’Agenzia anche nelle ipotesi in cui vengano disputati i requisiti di “novità” ed “incertezza” che devono caratterizzare le attività di R&S agevolate dal credito di imposta.

Invero, l’ambito di applicazione illustrato dalla bozza al punto 1.2 dello Schema ricalca fedelmente il contenuto dell’art. 5, comma 8, del D.L. n. 146/2021 istitutivo della sanatoria, ove si afferma che *“La procedura di riversamento spontaneo di cui al comma 7 è riservata ai soggetti che nei periodi d’imposta indicati al medesimo comma 7 abbiano realmente svolto, sostenendo le relative spese, attività in tutto o in parte non qualificabili come attività di ricerca e sviluppo ammissibili nell’accezione rilevante ai fini del credito d’imposta”*.

In altri termini, si tratta dei cosiddetti “errori di qualificazione” ovvero in sostanza dei predetti requisiti della “novità” e dell’“incertezza”, che, tra gli altri, devono caratterizzare gli investimenti agevolati e che, come noto, stanno alla genesi della restituzione del contributo pubblico (i.e. il credito di imposta utilizzato indebitamente), con abbuono degli accessori.

A tal riguardo, è opportuno rilevare che è proprio la stessa relazione all’articolo 5 del D.L. 146/2021 a sottolineare la necessità, oltre che la finalità, di superare le difficoltà tecniche, le incertezze e l’estremo tecnicismo che hanno caratterizzato l’agevolazione, come dimostrano i ripetuti interventi normativi e di prassi succedutisi nel tempo.

Orbene, poiché la sanatoria riguarda genericamente *«le attività in tutto o in parte non qualificabili come attività di R&S ammissibili nell’accezione rilevante ai fini del credito d’imposta»*, si (ri)propone il problema della rilevanza dei documenti cosiddetti di “soft law” ovvero dei Manuali OCSE di Frascati del 2015 e di Oslo del 2018, di recente tradotti dall’inglese all’italiano con l’autorizzazione e la validazione della stessa OCSE, sebbene gli stessi non siano stati mai contemplati né dalla normativa primaria né da quella secondaria (cfr. anche D.M. 27 maggio 2015), ma richiamati soltanto dalla prassi amministrativa e per di più a posteriori (dal 2018-2019 in avanti).

La questione prospettata appare rilevante, atteso che l’ambito di applicazione della definizione varia in funzione dei criteri di qualificazione dell’attività di R&S agevolata ai quali bisogna fare in concreto riferimento.

A tal proposito, ragionando “a contrario” ovvero alla luce degli “errori”, dei comportamenti fraudolenti e delle omissioni documentali esclusi dalla sanatoria, tenuto conto del silenzio della normativa sull’argomento e della gerarchia delle fonti del diritto, nonché dell’evoluzione della disciplina dei crediti di imposta R&S, innovazione tecnologica, *design* e *green* sopravvenuta (i.e., legge n. 160/2019, art. 1, commi 198 e ss.), i requisiti di novità e di incertezza dovrebbero, a nostro avviso, intendersi in modo più blando, meno rigoroso, come talvolta potrebbe suggerire ad esempio il Manuale OCSE di Frascati, con conseguente ampliamento dell’ambito di applicazione dell’agevolazione e di riflesso di restrizione del perimetro della procedura di riversamento spontaneo oggetto della presente consultazione.

A tal riguardo, si potrebbe ipotizzare che il contribuente versi la prima rata e, nelle more del versamento delle altre due rate (scadenti nel 2023 e 2024), interPELLI il MISE, al fine di appurare la correttezza o meno del proprio operato, onde valutare la definitiva convenienza di accedere/perfezionare alla sanatoria; certo è che tale rimedio appare di difficile realizzazione, tenuto conto anche dei tempi tecnici di risposta del MISE stesso, nonché della “previsione” contenuta nello Schema di provvedimento criticata in ordine alla impossibilità di ripetere quanto indebitamente versato in eccesso a titolo di adesione alla stessa sanatoria.

2. Modello di dichiarazione e documentazione a supporto

punti 3 e 6 dello Schema, “Approvazione del modello” e “Termine di presentazione del modello”

Con specifico riferimento agli adempimenti, la bozza del modello “Richiesta di accesso alla procedura di riversamento del credito di imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo” nella Sezione I - Maturazione del credito di imposta per il periodo di imposta in corso al 31/12/2015 - richiede al contribuente di inviare all’Agenzia delle Entrate un corposo “dossier” ovvero la “dichiarazione analitica” di tutti gli elementi, dati, informazioni e documenti a supporto della maturazione del credito di imposta oggetto di riversamento.

Tuttavia, sarebbe auspicabile una semplificazione, ovvero prevedere soltanto un quadro in cui apporre un flag per indicare il possesso della documentazione idonea e rilevante a fondamento della richiesta di accesso alla procedura, anziché pretendere una ulteriore descrizione analitica nello stesso modello.

Eventualmente, per dare certezza delle tempistiche, si potrebbe ipotizzare, alla stregua di quanto previsto per la disciplina del *patent box*, l’applicazione di una marca temporale alla “documentazione idonea” che dovrà essere consegnata soltanto qualora espressamente richiesta dall’Agenzia al fine di esperire i relativi controlli o ai fini del citato interpello al MISE.

Inoltre, con riferimento al termine per la sostituzione dell'istanza si potrebbe prevedere un termine di 90 giorni oltre a quello previsto dallo Schema (i.e., 30 settembre 2022). Ciò sarebbe coerente con quanto previsto per la presentazione delle dichiarazioni c.d. "tardive" e consentirebbe di allineare la dichiarazione agli importi effettivamente versati entro il 16 dicembre 2022.

3. Modalità di versamento degli importi dovuti in base alla "sanatoria"

punto 8. dello Schema, "Modalità di pagamento"

Il punto 8 dello Schema riprende soltanto in parte il testo del comma 10 del D.L. n. 146/2021, tant'è che vi sono delle "previsioni" non espressamente contemplate neppure dalla normativa primaria, di cui si auspica la revisione.

In particolare, si fa riferimento alle seguenti "prescrizioni", per cui (i) dalle somme dovute **non si scomputano** le sanzioni e gli interessi eventualmente già versati; (ii) la definizione **non dà diritto alla ripetizione** delle somme già versate, anche se eccedenti il *quantum* dovuto.

Tale approccio, troppo rigoroso e frutto di un'interpretazione "integrativa" esporrebbe l'Agenzia delle Entrate a potenziali contenziosi e/o renderebbe meno appetibile la procedura di riversamento spontaneo. Inoltre, il medesimo approccio potrebbe ingenerare una difformità di trattamento per ipotesi simili sulla base di questioni meramente formali o di tempistiche, che invece non dipendono né dalla gravità della condotta del contribuente né dalla volontà delle imprese coinvolte (come, a titolo esemplificativo, coloro i quali abbiano già versato gli importi dovuti a titolo di sanzioni).

4. Effetti della procedura di sanatoria

punto 9 dello Schema, "Perfezionamento della procedura ed effetti"

Con riferimento agli effetti della procedura, il Provvedimento al punto 9.2 si conforma alla disposizione legislativa, stabilendo che *"In caso di perfezionamento della procedura di riversamento è esclusa la punibilità per il delitto di cui all'articolo 10-quater del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74"*. Per tale motivo, gli Uffici sono tenuti a comunicare *"all'Autorità Giudiziaria, con riferimento a comunicazioni di notizia di reato dagli stessi già trasmesse, l'adesione alla procedura [...] ovvero [...] l'inefficacia della regolarizzazione"*.

A tal riguardo, sia il D.L. n. 146/2021, sia la bozza del Provvedimento appaiono ancora lacunose in merito ad una questione particolarmente delicata; invero, il legale rappresentante della società che ha usufruito indebitamente del credito R&S, per il principio del "doppio binario", dovrebbe comunque affrontare il procedimento penale,

considerato che il giudice deve verificare l'applicabilità di tale speciale beneficio (i.e., riveniente dal perfezionamento della sanatoria).

Orbene, una simile lacuna potrebbe rappresentare un disincentivo tale da indurre i contribuenti a non avvalersi della procedura di riversamento spontaneo.

Inoltre, con riferimento al profilo dei controlli erariali, volti a verificare il perfezionamento della sanatoria, lo Schema al punto 9.3 richiama le "ordinarie" attività istruttorie o di accertamento previste per il "recupero degli importi dovuti". Tuttavia, non è chiaro se risulti applicabile la speciale e ben più incisiva procedura di recupero prevista in materia di crediti di imposta oppure il normale procedimento di accertamento.

*

Alla luce delle considerazioni esposte, sarebbe auspicabile che le questioni dianzi esaminate fossero oggetto di maggiori precisazioni e/o correzioni.

Nel rimanere a completa disposizione per ogni eventuale chiarimento, è gradita l'occasione per inviare i migliori saluti.

Avv. Edoardo Belli Contarini

Dott. Raffaello Fossati