

DECRETO FISCALE/Gi scenari sui crediti di imposta che siano stati indebitamente goduti

R&s, sanatoria o contenzioso

Scelta da valutare rispetto all'accertamento delle Entrate

DI BRUNO PAGAMICI

Riversamento spontaneo dell'intero importo del credito d'imposta oggetto di accertamento senza rateazione e senza sanzioni ma con l'esclusione della punibilità per indebita compensazione, oppure ricorso alla Commissione tributaria.

È questo il dilemma, con diverse implicazioni di carattere sanzionatorio, che devono risolvere le imprese che si sono viste contestare dall'Agenzia delle entrate il bonus utilizzato in compensazione con un provvedimento non ancora divenuto definitivo alla data di entrata in vigore del decreto fiscale 146 e pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* di ieri.

Il riversamento spontaneo. In linea generale, stando a quanto previsto dal decreto, per il riversamento occorre inviare apposita richiesta all'Agenzia delle entrate entro il 30 settembre 2022, mentre l'importo del credito indebitamente utilizzato deve essere liquidato senza avvalersi della compensazione entro il 16 dicembre 2022 (fatta salva l'opzione per il versamento in tre rate di pari importo).

Il corretto perfezionamento del riversamento esclude la punibilità prevista dal reato di indebita compensazione ex art. 10-quater dlgs 74/2000.



Atto istruttorio decisivo

Scelta di campo. Le imprese che hanno effettuato la compensazione del credito d'imposta per ricerca e sviluppo sono messe di fronte al dilemma dell'opzione per la "sanatoria" o meno soprattutto se, in seguito alle verifiche effettuate dai funzionari dell'Agenzia delle entrate, l'utilizzo del credito d'imposta sia stato già constatato con un atto istruttorio, ovvero accertato con un atto di recupero crediti, ovvero con un provvedimento impositivo, che però non sono ancora divenuti definitivi alla data di entrata in vigore del decreto fiscale in esame.

In questo caso, le scappatoie a disposizione dell'impresa che intende sanare in qualche modo la propria posizione sono due:

- il riversamento spontaneo, avvalendosi del ravvedimento operoso previsto

dall'art. 5 del decreto fiscale, che per essere efficace deve obbligatoriamente riguardare l'intero importo del credito oggetto di recupero, accertamento o constatazione, a cui però non vengono applicate né sanzioni, né interessi. In tal caso il contribuente viene a perdere il vantaggio della rateazione che avrebbe ottenuto in mancanza dell'accertamento.

L'altro vantaggio sarebbe quello di evitare l'imputazione del reato di indebita compensazione di cui all'art. 10-quater dlgs 74/2000;

- il ricorso presso la Commissione tributaria provinciale (salvo accordi con l'Agenzia delle entrate previsti dalla procedura di accertamento con adesione), che in caso di soccombenza nel terzo grado del giudizio potrebbe comportare anche sanzioni penali, oltre a quelle amministrative.

Casi di esclusione. Il problema "riversamento sì o riversamento no" invece non si pone, e quindi non può essere utilizzata la procedura del riversamento spontaneo previsto dal ravvedimento operoso di cui all'art. 5, nel caso in cui l'utilizzo dei crediti in compensazione sia già stato accertato con un atto di recupero crediti, ovvero con altri provvedimenti impositivi, divenuti definitivi alla data di entrata in vigore del decreto fiscale.

© Riproduzione riservata

OPZIONE ENTRO IL 2024

Patent box in transizione

Gli effetti di cassa

Effetti di cassa del nuovo regime Patent box (valori in milioni di euro)	2022	2023	2024
Abrogazione Patent box 2015	281	159	159
Abrogazione sovrapposizione Patent box e Credito ricerca e sviluppo	44	88	88
Patent box 2021	-214	-121	-121
Effetto netto	111	126	126

Le società che stanno usufruendo del vecchio regime Patent Box potranno continuare a farlo fino al 2024, mentre per passare al nuovo regime sarà necessario esercitare la relativa opzione. Dal 2025, invece, i contribuenti potranno optare solo per il nuovo regime, che prevede l'incremento del 90% dell'importo deducibile delle spese di ricerca e sviluppo relativi ai beni immateriali agevolabili. Sono queste le indicazioni che arrivano dal decreto legge 146/21, decreto fiscale che è stato pubblicato ieri nella *Gazzetta Ufficiale*.

Il testo del decreto pubblicato in Gazzetta. Il decreto fiscale pubblicato, contrariamente a quanto segnalato da più parti, non è stato modificato in modo sostanziale rispetto alla prima bozza, circolata nella giornata di venerdì 15 ottobre. L'unica novità sostanziale è rappresentata dall'introduzione del comma 7, che richiede l'emanazione di un provvedimento dell'Agenzia delle entrate con cui verranno adottate le disposizioni attuative del nuovo regime del Patent Box. Si tratta di una scelta particolare, in quanto la bozza di decreto prevedeva già l'emanazione di due provvedimenti, entrambi confermati nella versione finale. Tra questi, il primo, al comma 3, relativo alle modalità di esercizio dell'opzione (definita irrevocabile, rinnovabile e della durata di cinque periodi d'imposta) per accedere al nuovo regime. Il secondo provvedimento è citato al comma 6, per fornire indicazioni in merito alla documentazione idonea a consentire il riscontro della corretta maggiorazione dei costi di ricerca e sviluppo, al fine di evitare la sanzione prevista dall'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997 n. 471, nel caso di rilievi dell'amministrazione finanziaria in sede di accessi, ispezioni, verifiche o altra attività di accertamento. Tanto considerato, la previsione di un terzo provvedimento dell'Agenzia delle entrate potrebbe riguardare più in generale l'applicazione della norma e disciplinare anche i possibili passaggi tra il vecchio regime ed il nuovo.

Il passaggio tra i due regimi. La relazione tecnica di accompagnamento al decreto, oltre a chiarire espressamente che i soggetti che vogliono rimanere nel vecchio regime possono farlo fino al 2024, stima che nel corso del 2021 il 10% di chi ha aderito al vecchio regime Patent Box passerà al nuovo. Tale percentuale si dovrebbe incrementare fino al 20% nel corso del 2022.

I vantaggi del nuovo regime. Il calcolo di convenienza tra i due regimi dipenderà da numerose variabili, ma sarà certamente influenzato da aspetti non economici, posto che la nuova disciplina comporta una notevole semplificazione del meccanismo di calcolo dell'agevolazione; una maggiore certezza e celerità nella fruizione del beneficio rispetto alle tempistiche attuali; un livello di complessità tecnica significativamente inferiore, che porterà ad una mitigazione dell'attuale aleatorietà e alla conseguente riduzione del rischio di potenziali contestazioni da parte dell'amministrazione finanziaria. In questo senso, la corretta costituzione della documentazione, prevista dal comma 6 del decreto fiscale, comporta l'eliminazione delle sanzioni in caso di errata determinazione dell'agevolazione.

Francesco Spurio e Rosa Biancollì

La definizione agevolata costa 285 mln

L'art. 5 del decreto fiscale, dl 146/21, mira a deflazionare le ipotesi di contenzioso connesse all'utilizzo in compensazione del credito d'imposta per R&S.

Ma secondo le stime dell'amministrazione finanziaria la misura agevolativa approvata dall'esecutivo per favorire il recupero spontaneo di agevolazioni fruite in ragione di errori scusabili del contribuente (derivanti dal complesso quadro di regolamentazione e prassi che ha caratterizzato l'agevolazione) non è indolore in quanto comporterebbe un saldo di finanza pubblica negativo per circa 285 mln di euro.

Le stime circa i casi di indebito utilizzo di crediti non spettanti in relazione alle attività non qualificabili come attività R&S o in quanto imputabili ad errori, comprendono il 25% dei crediti d'imposta non spettanti in quanto connessi a comportamenti fraudolenti, per i quali non opera la definizione agevolata prevista dall'art. 5.

Dalle risultanze degli atti di recupero notificati dal 2017 al 2021 l'importo massimo annuo recuperato per sanzioni e interessi è pari



Finora recuperati 95 mln

a 95 mln di euro. Moltiplicando tale importo per 8 anni (arco temporale in cui si possono concentrare i controlli) l'ammontare di sanzioni e interessi potenzialmente recuperabili può essere quantificato in 760 milioni di euro (95 milioni moltiplicati per 8 annualità).

Tenuto conto che restano recuperabili gli indebiti utilizzi del credito d'imposta derivanti da condotte fraudolente, le sanzioni e gli interessi non più recuperabili per effetto della novella normativa possono quantificarsi in euro 570 milioni (pari al 75% di euro 760 milioni). Prudenzialmente, si stima che l'Agenzia riesca a riscuotere il 50% degli importi derivanti dagli atti di recupero notificati (considerati i ricorsi e, più in generale, le mancate acquiescenze).

In termini di impatto sui saldi di finanza pubblica, pertanto, l'entrata in vigore della norma comporta un effetto negativo complessivo stimato, in termini di minori incassi da attività di recupero, di circa 285 milioni di euro, ossia il 50% di 570 milioni.

Bruno Pagamici

© Riproduzione riservata