

Norme & Tributi

Riforma penale

Si allarga la non punibilità per tenuità del fatto —p.22

Proprietà intellettuale

Brevetto scaduto, imitabili forme e colori funzionali —p.20



TRIBUNALE DI MILANO

Anche la colorazione rientra tra le caratteristiche tecnico-funzionali che rendono impossibile invocare la tutela concorrenziale (priva di limiti temporali) per estendere la tutela brevettuale oltre i 20 anni



DISPONIBILE IN LIBRERIA E NEGLI STORE ONLINE

Sanatoria del credito d'imposta ricerca, due diligence sull'attività svolta

Collegato fiscale

L'analisi deve tenere conto anche dei chiarimenti di prassi successivi

Disallineamenti nella documentazione possono precludere il riversamento

Diego Avolio
Lorenzo Lodoli
Benedetto Santacroce

La modalità di adesione alla sanatoria del credito d'imposta ricerca e sviluppo presenta – in base alla formulazione normativa – alcuni profili critici che vanno preventivamente analizzati da parte dei contribuenti. Ciò per evitare che, anche dopo aver versato il dovuto, l'Agenzia possa contestare la non validità della regolarizzazione, trattenendo le somme versate e chiedendo sanzioni e interessi. E lasciando aperto, in tal caso, il rischio di contestazione penale.

Il riscontro dei dati

Proprio per questo è necessario che il contribuente, riesaminando il progetto realizzato e la relativa documentazione, provveda a riscontrare le singole circostanze giuridiche e fattuali che sono espressamente richiamate dall'articolo 5, commi da 7 a 12, del Dl 146/2021.

La formula congegnata dal legislatore è particolarmente innovativa e, proprio per questo, pericolosa e, per alcuni versi, incompleta. L'analisi impone ai contribuenti la valutazio-

ne dei possibili scenari e degli effetti della sanatoria a seconda che l'indebita compensazione del credito sia già stata contestata, o meno, e a seconda che sia stato riscontrato o sia riscontrabile un caso di frode.

La procedura di "riversamento spontaneo", infatti, è riservata ai soggetti che, nei periodi d'imposta 2015-19, abbiano realmente svolto – sostenendone le 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. Questo riscontro comporta il confronto del progetto realizzato con le regole previste per il credito ricerca e sviluppo non solo sul piano normativo, ma anche considerando la prassi interpretativa che si è succeduta nel tempo.

Inoltre, la procedura può essere utilizzata anche dai soggetti che abbiano commesso errori nella quantificazione o nell'individuazione delle spese agevolabili, in violazione dei principi di pertinenza e congruità, nonché nella determinazione della media storica di riferimento. Dovrebbero, quindi, potere beneficiare della procedura di "riversamento spontaneo" tutte le ipotesi in cui sia in dubbio la natura non "innovativa" dei progetti, come pure la congruità dei costi agevolabili, siano essi interni alla società ovvero esternalizzati.

Le conclusioni

Vi è infine da considerare il comma 8 che esclude dall'accesso alla sanatoria le situazioni in cui il credito d'imposta utilizzato in compensazione sia 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 nelle ipotesi in cui manchi la documentazione idonea a dimostrare il sostenimento delle spese ammissibili al credito d'imposta.

Proprio questa previsione presenta i maggiori rischi per il contribuente, che dovrà verificare con attenzione se la documentazione risulti completa e se la stessa non possa essere considerata materialmente o ideologicamente falsa. In tali casi, infatti, l'utilizzo della sanatoria è precluso a prescindere dal fatto che il contribuente abbia provveduto al versamento degli importi dovuti. Si pensi, ad esempio, ai costi extra muros che potrebbero portare a contestazioni da parte dell'ufficio di fatture false se il soggetto che ha posto in essere la prestazione non corrisponde con quello che ha emesso la fattura (falsità soggettiva) o se la prestazione indicata in fattura non sia stata realmente eseguita (falsità oggettiva).

I controlli si differenziano anche rispetto al momento in cui si trova la possibile contestazione. Vi è chi ha già ricevuto un atto di recupero o un verbale di chiusura dell'istruttoria, che deve esaminare se si possa configurare una condotta fraudolenta dagli atti. Ancora, vi è chi ad oggi non ha ricevuto alcuna comunicazione dall'ufficio, per il quale è importante il controllo preventivo della documentazione per evitare di "autodenunciarsi" con la sanatoria. E, infine, vi è chi si trova con una istruttoria aperta e dovrebbe stimolare l'ufficio a rilasciare un verbale di chiusura senza che venga ipotizzata una frode (con il rischio però di vedere ridotte le rate da 3 ad 1).

© RIPRODUZIONE RISERVATA

LA VERIFICA

Analisi dei documenti a supporto del progetto per valutare a posteriori, sulla base delle norme e dei chiarimenti di prassi, se i crediti indicati in dichiarazione ammissibili.

SE IL PROGETTO RISULTA AMMISSIBILE
Non è necessario ricorrere alla sanatoria in quanto il credito ricerca e sviluppo usato in compensazione dovrebbe essere ammissibile

SE IL PROGETTO HA CRITICITÀ O DEFICIENZE
È necessario effettuare controlli ulteriori per vedere in quale delle tre fattispecie seguenti si rientra:

1
I soggetti hanno realmente svolto, sostenendo tutte le relative spese, un'attività in tutto o in parte non qualificabili come attività di ricerca e sviluppo ammissibili nell'accezione rilevante ai fini del credito d'imposta indicato in dichiarazione

La sanatoria è possibile e occorre valutare se aderirvi

2
Ci sono 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

La sanatoria è possibile e anche in questo caso occorre valutare se aderirvi

3
Il credito utilizzato in compensazione è il risultato di condotte fraudolente, di fattispecie simulate, di false rappresentazioni della realtà basate sull'utilizzo di documenti falsi o di fatture che documentano operazioni inesistenti sotto il profilo oggettivo o soggettivo, oppure manca la documentazione idonea a dimostrare il sostenimento delle spese ammissibili al credito d'imposta

La procedura di riversamento spontaneo è esclusa dalla norma. Attenzione ai casi in cui il contribuente, pur non avendo posto in essere deliberatamente una frode, si trova con documentazione in cui sono presenti imprecisioni (es. nell'intestazione fatture) contestabili dal Fisco

VALUTAZIONI ATTENTE
L'iter è molto innovativo: proprio per questo è pericoloso e in alcuni tratti incompleto

IN SEDE DI CONVERSIONE
il legislatore dovrebbe sospendere i termini di accertamento e contenzioso almeno sino al 30 settembre

L'atto di recupero va impugnato anche se l'impresa vuole aderire

Quando la verifica c'è già

Controlli in corso o appena chiusi: meglio informarsi su tempi ed elementi inibitori

Giorgio Gavelli
Riccardo Giorgetti

Le riflessioni che faranno le imprese interessate dalla sanatoria sul credito d'imposta R&S saranno differenti a seconda della diversa casistica concreta. Mentre, infatti, chi non ha ancora subito alcuna verifica è chiamato all'attenta attività di due diligence sopra descritta, in parte differente è il comportamento di chi è già stato interessato da un controllo.

Se la verifica è in corso, meglio chiedere ai verificatori (possibilmente facendolo verbalizzare) se, sino ad ora, hanno individuato elementi in grado di inibire la sanatoria, oltre a quando, presumibilmente, la verifica potrebbe chiudersi.

Per le verifiche già ultimate, con processo verbale di constatazione già rilasciato, il documento è una prima fonte di informazioni per comprendere quali contestazioni l'ufficio ha rilevato e se sono presenti ele-

menti di frode, eventualmente già segnalati alla Procura.

Anche in questo caso il confronto con l'ufficio dovrebbe accertare se, per l'Agenzia, sussistono elementi inibitori alla sanatoria e quali sono i termini in cui si prevede di trasferire le predette contestazioni in un atto di recupero. In proposito, in presenza di intervenuta compensazione di crediti d'imposta che l'ufficio qualifica come inesistenti, i termini di accertamento di cui all'articolo 27 del Dl 185/2008 scadono il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo all'utilizzo, per cui non pare che ci sia fretta per le notifiche degli atti di recupero, con possibilità di attendere l'eventuale istanza di adesione alla sanatoria da parte dell'impresa. Per di più, notificando il recupero si darebbe il via a una riscossione integrale (con interessi e sanzioni) difficilmente compatibile con la sanatoria.

Discorso ancora diverso per chi ha già avuto la notifica dell'atto di recupero. Anche quest'ultimo è fonte privilegiata per verificare cosa viene imputato all'impresa, tuttavia l'elemen-

Perdita di tempo e soldi: uffici e contribuenti costretti a tutti gli atti formali nelle more del termine per aderire

to principale da considerare è che l'attuale disciplina della sanatoria si disinteressa completamente dei tempi del contenzioso. Pertanto, anche se si intenda aderire, l'atto va impugnato nei termini, con tutte le contestazioni del caso. Se nel frattempo si è chiamati in giudizio, meglio chiedere al giudice una sospensione per valutare l'adesione, ma, comunque, difendersi "come se" l'adesione non esistesse. Idem se si è già ottenuta una decisione di primo grado, sfavorevole (da appellare nei termini) o meno.

Ma proprio qui sta l'anomalia più grande dell'articolo 5 del Dl 146/2021: costringere uffici e contribuenti a procedere con tutti gli atti formali nelle more del termine per aderire alla sanatoria (notifiche, impugnazioni, memorie etc). Tempo e oneri sostenuti inutilmente se l'impresa aderirà in assenza di ipotesi di frode o altre contestazioni simili. Su questo punto la disciplina è fortemente "monca", e per rendersene conto è sufficiente confrontarla con quella del Dl 119/2018.

L'invito al legislatore, in sede di conversione, è, quindi, quello di sospendere tutti i termini di accertamento e di contenzioso almeno sino al 30 settembre prossimo: inutile continuare a litigare mentre si perfeziona un armistizio.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

L'ACCORDO NON È UN CONTRATTO

Senza tasse la cessione d'area al Comune che paga con diritti edificatori

Angelo Busani

È da qualificare come «convenzione urbanistica» la cessione di un'area al Comune che l'acquisisce per finalità di interesse pubblico (ad esempio, la realizzazione di una strada) in corrispettivo dell'attribuzione di «moneta urbanistica», vale a dire di diritti edificatori di natura compensativa. Lo afferma la Cassazione nella ordinanza 30088 del 26 ottobre 2021 nella quale, di conseguenza, si decide che, se la cessione è effettuata da un'impresa, non è soggetta a Iva e, se è effettuata da un privato, sconta l'imposta fissa di registro, in ogni caso con l'esenzione dalle imposte ipotecarie e catastale (articolo 32 dpr 601/1973, non abrogato – è bene precisarlo – dal Dlgs 13/2011).

Accordi di natura pubblica

L'ordinanza n. 30088, seppur adottata in materia tributaria, è l'occasione per la Cassazione di fare un pregevole punto della situazione sulla materia della natura dei diritti edificatori e delle convenzioni urbanistiche.

Queste convenzioni, che possono risultare da un unico atto o da un insieme di atti collegati, non sono qualificabili come «contratti» ma come «accordi di diritto pubblico» (articolo 11, legge 241/1990; Cassazione 3058/2020) in quanto entrambi i partecipanti – la pubblica amministrazione e il privato – con esse perseguono un pubblico interesse, vale a dire la conformazione del territorio, mentre nel contratto ogni contraente agisce per la realizzazione di proprio individuale interesse.

Se, dunque, il Comune concede diritti edificatori "in cambio" dell'acquisizione di un'area, non si ha una permuta, in quanto non si configura un sinallagma (e cioè un rapporto di corrispettività tra i partecipanti all'accordo) per la ragione che la stipula della convenzione serve a realizzare «l'interesse pubblico alla pianificazione urbanistica».

Diverso è il caso del contratto di cessione di cubatura con il quale un soggetto privato trasferisce la volumetria pertinente a un fondo di sua proprietà ad altro soggetto: in tal caso si ha (Sezioni unite, 16080/2021) un contratto traslativo di un diritto edificatorio di natura non reale a contenuto patrimoniale, con la conseguenza che vi si applica l'imposta di registro con l'aliquota del 3% ai sensi dell'articolo 9 della Tariffa parte prima allegata al Testo unico di cui al Dpr 131/1986.

Diritti compensativi e perequativi

Quanto ai diritti edificatori "compensativi" e alla loro differenziazione dai diritti edificatori di natura "perequativa", la Cassazione osserva anzitutto che, nel primo caso, si tratta di un ristoro (nascente dall'area di "decollo" e spendibile su un'area di "atterraggio") attribuito, di norma, a fronte della cessione di un'area da parte di un privato alla pubblica amministrazione oppure della apposizione di un vincolo sull'area appartenente a un privato. Il diritto edificatorio perequativo è invece una qualità intrinseca del suolo, finalizzato a rendere omogenee le sorti dei proprietari di un comparto territoriale interessato da una data retinatura inserita dal pianificatore in uno strumento urbanistico il quale, pertanto, costituisce la fonte del diritto perequativo.

La differenza con i diritti reali

Il giudice della legittimità, inoltre, dopo aver ribadito che le Regioni non possono esercitare potestà legislativa nell'ambito dei rapporti giuridici di diritto civile, vale a dire nel campo dei diritti reali e delle obbligazioni contrattuali ed extracontrattuali (Corte costituzionale 391/1989), conferma «la distanza» dei diritti edificatori dal mondo dei diritti reali (Cassazione 23902/2020 a Sezioni unite, nonché 15312/2021 e 17125/2021), per la principale ragione che, nel caso del diritto edificatorio, manca l'elemento tipico del gravame del diritto reale su un dato fondo, come plasticamente evidenzia la fase nella quale il diritto edificatorio resta "in volo", e cioè dal momento del suo decollo dal fondo ove si origina fino a quando (e se) si imprime sul fondo di atterraggio. In sostanza, il diritto edificatorio compensativo «non costituisce nulla di diverso da un'indennità ripristinatoria – in moneta urbanistica – di un patrimonio inciso, che il proprietario può valorizzare sul mercato indipendentemente dal suolo generatore».

—Angelo Busani

© RIPRODUZIONE RISERVATA