

# I CONTROLLI SUI BONUS E SUI CREDITI R&S E LA POSSIBILE DIFESA

*A cura di dott.ssa Rosanna Acierno*

# I CONTROLLI SUI CONTRIBUTI A FONDO PERDUTO E SUI CREDITI DI IMPOSTA

Secondo quanto anticipato nelle circolari n. 31/E/2020 e n. 4/E/2021 e stabilito poi nel DL n. 157/2021 (cd. «Decreto antifrodi»), i controlli saranno effettuati, principalmente:

- nei confronti dei beneficiari dei contributi a fondo perduto (sebbene non si tratti di vere e proprie agevolazioni fiscali) e degli utilizzatori di crediti di imposta in forza delle diverse disposizioni agevolative, ai sensi degli articoli 31 DPR 600/73 e 51 del DPR 633/72;
- secondo i poteri e le modalità di controllo stabiliti negli artt. 32 e 33 del DPR 600/73 (*i.e.* mediante invio di questionari e mediante accessi, ispezioni e verifiche).

In entrambi i casi, la competenza degli accertamenti e la legittimazione processuale spettano alla DP competente in base al domicilio fiscale del contribuente.

# I FATTORI CHE INFLUENZERANNO I CONTROLLI



Rispetto al passato, i prossimi controlli saranno influenzati da:

- i numerosi e variegati sussidi pubblici erogati sotto le più svariate forme (*e.g.* contributi a fondo perduto, crediti di imposta, ecc.);
- il frequente coinvolgimento di società e consulenti specializzati nella predisposizione di modelli seriali di frode per il riconoscimento di crediti di imposta.

# I FATTORI CHE ORIENTERANNO LA DIFESA



Rispetto al passato, le nuove strategie difensive per prevenire o contrastare i rilievi in merito alla percezione di contributi e alle compensazioni indebite dovranno tenere conto:

- di un regime sanzionatorio molto rigoroso e severo, con sanzioni dal 100% al 200%, non solo in caso di frode, ma anche in caso di errori non dolosi;
- dei possibili risvolti penali.

# I CONTROLLI SUI CONTRIBUTI A FONDO PERDUTO

Secondo la circolare n. 4/E/2021, l'attività ispettiva si concentrerà principalmente sul recupero dei contributi a fondo perduto ritenuti indebitamente erogati e percepiti dal 2020 ad oggi, ai sensi di:

- art. 25 del DL n. 34/2020 (cd. Decreto Rilancio) ai soggetti che, a causa dell'emergenza epidemiologica, hanno subito un calo del fatturato;
- art. 59 del DL n. 104/2020 (cd. Decreto Agosto) agli esercenti di attività economiche e commerciali nei centri storici;
- art. 1 del DL n. 137/2020 (cd. Decreto Ristori) ed art. 2 del DL n. 149/2020 (cd. Decreto Ristori bis) agli operatori IVA dei settori economici interessati dalle misure restrittive;

# I CONTROLLI SUI CONTRIBUTI A FONDO PERDUTO

Secondo la circolare n. 4/E/2021, l'attività ispettiva si concentrerà principalmente sul recupero dei contributi a fondo perduto ritenuti indebitamente erogati e percepiti dal 2020 ad oggi, ai sensi di:

- art. 1 del DL. n. 154/2020 (cd. Decreto Ristori ter), art. 6 del DL n. 157/2020 (cd. Decreto Ristori quater), art. 2 del DL n. 172/2020 (cd. Decreto Natale);
- art. 1 del DL n. 41/2021 (cd. Decreto Sostegni) e art. 1 del DL 73/2021 (cd. Decreto Sostegni bis).

# I CONTROLLI SUI CONTRIBUTI A FONDO PERDUTO

Sebbene un primo controllo formale sia stato già eseguito in occasione della presentazione delle istanze, i veri e propri controlli saranno invece eseguiti solo dopo la loro erogazione con l'utilizzo dei dati dichiarativi e verteranno su:

- il rispetto della condizione di accesso dei ricavi (ove prevista);
- la corretta indicazione della percentuale del contributo spettante in funzione della dimensione del richiedente;
- la congruità dell'ammontare delle operazioni effettuate nel corso del 2019 e del 2020;
- il riscontro di eventuali frodi.

# I CONTROLLI SUI CONTRIBUTI A FONDO PERDUTO



L'Agenzia delle entrate procede al controllo dei dati dichiarati nelle istanze pervenute applicando le disposizioni in materia di accertamento sulle dichiarazioni (articoli 31 e seguenti del Dpr n. 600/1973) ed effettua ulteriori controlli anche in relazione:

- ai dati fiscali delle fatture elettroniche e dei corrispettivi telematici;
- ai dati delle comunicazioni di liquidazione periodica Iva;
- ai dati delle dichiarazioni Iva.



# I CONTROLLI SUI CONTRIBUTI A FONDO PERDUTO



Indipendentemente dall'importo del contributo erogato, sono effettuati specifici controlli per la prevenzione dei tentativi di infiltrazioni criminali.

Tali controlli sono disciplinati con apposito protocollo d'intesa sottoscritto tra il Ministero dell'interno, il Ministero dell'economia e delle finanze e l'Agenzia delle entrate.

L'Agenzia delle entrate trasmette alla Guardia di Finanza, per le **attività di polizia economico-finanziaria**, i dati e le informazioni contenute nelle istanze pervenute e relative ai contributi erogati

# I CONTROLLI SUI CONTRIBUTI A FONDO PERDUTO



Coloro che hanno percepito gli aiuti e i sostegni definiti dai vari decreti anti-Covid sono tenuti alla presentazione di una apposita autocertificazione al fine di verificare i limiti massimi di aiuto fruibili in base alle disposizioni UE.

Con un decreto in corso di emanazione, il MEF definirà le modalità operative per la presentazione dell'autocertificazione.

Si attende, invece, dall'Agenzia delle Entrate la modulistica per redigere e inviare le autocertificazioni.

# I CONTROLLI SUI CONTRIBUTI A FONDO PERDUTO (\*)

## ESEMPIO

Il contributo ex art. 25 del DL. n. 34/2020 (cd. Decreto Rilancio):

- spettava ai contribuenti con ricavi non superiori ai 5 milioni, a condizione che l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi di **aprile 2020** fosse inferiore ai **2/3** dell'ammontare del fatturato e dei corrispettivi di **aprile 2019**;
- si determinava sulla base delle seguenti percentuali applicate alla **differenza tra ricavi e corrispettivi di aprile 2020 rispetto ad aprile 2019**:
  - ✓ 20% per i soggetti con ricavi non superiori a 400mila euro;
  - ✓ 15% per ricavi superiori a 400mila euro e fino a 1 milione di euro;
  - ✓ 10% per ricavi superiori a 1 milione di euro e fino a 5 milioni.

# I CONTROLLI SUI CONTRIBUTI A FONDO PERDUTO

A prescindere dai controlli mirati, **in futuro anche le verifiche fiscali ordinarie svolte nei confronti di soggetti beneficiari dei diversi contributi potrebbero far emergere ricavi non dichiarati per l'anno 2019 e/o 2020 e, conseguentemente, modificare i requisiti per la spettanza al contributo a fondo perduto.**

%

# I CONTROLLI SUI CONTRIBUTI A FONDO PERDUTO

Pertanto, se durante un controllo ordinario saranno constatati ricavi non dichiarati, la rettifica potrebbe:

- far rientrare il contribuente in una fascia superiore rispetto a quella individuata per la fruizione del contributo (e.g. superiore a 5 milioni o a 1 milione o a 400 mila euro), con il conseguente recupero per intero o per la maggiore percentuale percepita;
- imputare le somme “in nero” al mese di aprile 2020 (rileva il momento dell’effettuazione della cessione di beni o prestazione di servizi) e far venir meno il requisito dell’inferiorità dei 2/3 dell’ammontare di fatturato del mese di aprile 2020 rispetto a quello di aprile 2019 e, dunque, recuperare l’intero contributo erogato.

%

# I CONTROLLI SUI CONTRIBUTI A FONDO PERDUTO (\*)



Secondo quanto chiarito dal MEF nella risposta al *question time* n. 5-06180 in Commissione Finanze, la mancata indicazione nel modello REDDITI 2021 (quadro RS) dei contributi a fondo perduto percepiti:

- non comporta l'applicazione di sanzioni fiscali;
- ma determina l'illegittimità della fruizione del contributo sulla base dell'art.17, comma 2 del DM n. 115/2017.

In caso di errori nella compilazione del prospetto, è invece possibile presentare una dichiarazione integrativa mediante ravvedimento, applicando la sanzione in misura fissa di 250 euro ex art. 8 D. Lgs n. 471/97 (cfr. ris. n.26/E/2021).

# IL RECUPERO DEL CONTRIBUTO A FONDO PERDUTO

Il recupero dei contributi erogati sulla base di dati non corretti e/o non veritieri avverrà con apposito avviso di recupero crediti di imposta (ex art. 1, comma 421 della Legge 311/2004) da notificare, a pena di decadenza, entro il **31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello in cui il contributo è percepito** (ex art. 27, comma 16 del DL 185/2008) e, dunque:

- entro il 31.12.2028 e/o il 31.12.2029, considerato che l'erogazione è avvenuta nel 2020 e/o nel 2021.

Sugli importi oggetto di recupero saranno dovuti gli interessi da ritardata iscrizione a ruolo ex art. 20 del DPR 602/73.

# LE SANZIONI TRIBUTARIE IN CASO DI RECUPERO DEI CONTRIBUTI A FONDO PERDUTO

Il regime sanzionatorio per indebita fruizione di tutti i contributi a fondo perduto è stabilito dall'art. 25 del DL n. 34/2020 (cd. Decreto Rilancio) alla stregua di una **compensazione di crediti inesistenti**, con conseguente:

- **sanzione dal 100% al 200%** dell'importo indebitamente percepito
- **iscrizione nei ruoli straordinari, con conseguente esazione intera del contributo e delle sanzioni** ex art. 27, comma 19 del DL 185/2008.

**N.B. In nessun caso è ammessa la definizione ad 1/3 ex art. 17 del DLgs. n. 472/97, a prescindere dal fatto che la condotta del contribuente sia stata colposa o dolosa.**



# LE ALTRE SANZIONI IN CASO DI INDEBITA PERCEZIONE (\*)

Oltre alla sanzione tributaria dal 100% al 200%, l'art. 25 del DL n. 34/2020 (cd. Decreto Rilancio) stabilisce che nei casi di percezione indebita del contributo (in tutto o in parte) si potrebbe configurare il reato di «**indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato**» ex **art. 316 ter cp**, punito con:

- sanzione penale: reclusione da 6 mesi a 3 anni, salvo che il fatto costituisca il reato di «truffa nelle erogazioni pubbliche» ex art. 640 bis cp;
- sanzione amministrativa: sanzione da euro 5.164 a euro 25.822 (che non può comunque superare il triplo del contributo indebitamente percepito) laddove la somma indebitamente percepita è pari o inferiore a euro 4mila.

# LE ALTRE SANZIONI IN CASO DI INDEBITA PERCEZIONE (\*)

Qualora il reato di indebita percezione di erogazioni a danno dello Stato ex art. 316 ter cp sia commesso da una società, scatta anche la **responsabilità amministrativa** dell'ente **ex art. 24 del DLgs. n. 231/2001** e sono anche applicabili:

- una **sanzione fino a 500 quote** (*i.e.* il valore di ciascuna quota può variare da un minimo di 129.000 euro ad un massimo di 774.500 euro);
- **divieto di contrattare con la PA;**
- **esclusione da agevolazioni**, contributi, ecc. ed eventuale revoca di quelli già concessi;
- **divieto di pubblicizzare beni o servizi;**
- **confisca** (diretta o per equivalente) ovvero preventivo sequestro del profitto del reato, salvo che per la parte restituita.

# LE ALTRE SANZIONI IN CASO DI INDEBITA PERCEZIONE

## NB

Ai fini dell'integrazione del reato è richiesto il dolo, ovvero la consapevolezza da parte del richiedente della falsità del documento o della dichiarazione, e quindi la consapevolezza del carattere indebito della percezione;

Anche quando a seguito di un controllo venga bloccata l'erogazione, il reato si configura comunque nella forma tentata, e la norma penale è comunque applicabile, seppure con una attenuazione della pena;

Resta ferma la possibilità di opporre l'applicazione di modelli di organizzazione, gestione e controllo volti a disciplinare procedure e controlli interni per la prevenzione dell'illecito, con la conseguente non sanzionabilità della società.

# I CHIARIMENTI DELLE ENTRATE SUL REGIME SANZIONATORIO

L'Agenzia delle Entrate (cfr. provvedimento n. 230439/2020) ha precisato che:

- in caso di contestazione di indebita percezione di contributo a fondo perduto per importi superiori a 4.000,00 euro, applicherà la sanzione tributaria (*i.e.* sanzione dal 100 al 200%) e inoltrerà la notizia di reato con conseguente comminazione della sanzione anche penale (*i.e.* reclusione da 6 mesi a 3 anni) in caso di condanna;
- qualora la somma indebitamente percepita dovesse essere pari o inferiore a euro 4.000,00 applicherà solo la sanzione tributaria (*i.e.* dal 100 al 200%), senza inoltrare la notizia di reato.

# IL RAVVEDIMENTO OPEROSO



L'indebita percezione del contributo a fondo perduto può essere sanata mediante ravvedimento operoso ex art. 13 del DLgs. n. 472/97.

A tal fine, prima che sia notificato l'avviso di recupero, mediante il modello F24 "Versamenti con elementi identificativi» (*i.e.* F24 ELIDE) occorre versare:

- il contributo indebitamente percepito;
- gli interessi legali;
- la sanzione del 100% (ex art. 13, comma 5 del DLgs. n. 471/97) ridotta da 1/9 a 1/5.

# IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

Il riversamento del contributo non può avvenire tramite compensazione (cfr. Agenzia delle Entrate, provvedimento n. 230439/2020).

I codici tributo da utilizzare ai fini del ravvedimento del contributo non spettante di cui all'art. 25 del DL 34/2020 sono stati individuati dalla Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 37/E/2020:

- «8077» relativo al capitale;
- «8078» relativo agli interessi;
- «8079» relativo alle sanzioni

# L'IMPUGNAZIONE DELL'ATTO DI RECUPERO DEL CONTRIBUTO

L'eventuale impugnazione dell'atto di recupero del contributo è di competenza della giurisdizione tributaria (ex art. 25 del DL 34/2020).

Pertanto:

- l'atto di recupero andrà impugnato nei 60 giorni dalla data di notifica dinanzi alla Commissione tributaria provinciale competente;
- la legittimazione passiva spetta alla Direzione provinciale dell'Agenzia delle Entrate individuata con riferimento al domicilio fiscale del contribuente.

# I CONTROLLI SUI CREDITI DI IMPOSTA

I controlli si concentreranno anche sulla verifica del legittimo utilizzo dei crediti di imposta riconosciuti da apposite norme a fronte del sostenimento di spese per:

- investimenti in attività di R&S;
- investimenti in altre attività in particolari zone geografiche (*i.e.* credito di imposta Mezzogiorno);
- investimenti in particolari settori (*i.e.* tax credit cinema).



# LE CARATTERISTICHE COMUNI DEI CREDITI DI IMPOSTA

In generale, i crediti di imposta riconosciuti in base ad apposite norme agevolative:

- devono essere indicati nel quadro RU della dichiarazione dei redditi;
- possono essere utilizzati tramite modello F24 per compensare le imposte e le ritenute specificatamente individuate dalle norme istitutive;
- non danno diritto al rimborso, anche se non utilizzati;
- non concorrono alla formazione del reddito imponibile.

# I CONTROLLI SUI CREDITI DI IMPOSTA R&S

Il riporto in dichiarazione e l'utilizzo in compensazione del credito di imposta R&S (come anche degli altri crediti istituiti dalla legislazione speciale) è da sempre oggetto di verifica da parte del Fisco che:

- attraverso liquidazioni automatizzate ex artt. 36 bis DPR 600/73 o 54 bis DPR 633/72 o mediante controlli sostanziali e successiva notifica di atti di recupero,
- può ritenere il predetto credito utilizzato in compensazione **non spettante** o **inesistente**, contestando così la violazione di indebita compensazione, con conseguente recupero del credito compensato e irrogazione delle sanzioni.

# I CONTROLLI SUI CREDITI DI IMPOSTA R&S

Secondo l'Agenzia delle entrate, al fine di stabilire se le attività di R&S sono ammissibili al credito d'imposta è necessario attribuire rilevanza al:

- l'acquisizione di nuove conoscenze;
- l'accrescimento di quelle esistenti;
- l'utilizzo di tali conoscenze per nuove applicazioni,

**escludendo l'applicazione dell'agevolazione nell'ipotesi di modifiche ordinarie o periodiche apportate a prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione, servizi esistenti e altre operazioni in corso, anche quando tali modifiche rappresentino miglioramenti** (cfr. Circolare n. 5/E/2016, risoluzioni n. 122/E del 10/10/2017 e n. 46/E del 22/06/2018 e dalla circolare n. 8/E del 10/04/2019, MISE con la circolare n. 59990 del 9 febbraio 2018).

# I CONTROLLI SUI CREDITI R&S

Nella maggior parte dei casi, le contestazioni del Fisco riguardano la asserita carenza dei requisiti sanciti dal cd. Manuale Frascati di:

- novità
- creatività
- incertezza
- sistematicità
- trasferibilità e/o riproducibilità

# I CONTROLLI SUI CREDITI R&S

Secondo quanto precisato nel cd. Manuale Frascati, infatti, affinché una attività possa essere considerata attività di R&S occorre che l'attività sia:

- nuova
- creativa
- incerta
- sistematica
- trasferibile e/o riproducibile

# I CONTROLLI SUI CREDITI R&S (\*)

Pertanto, vi potrebbe essere contestazione ove l'attività svolta sia consistita soltanto nella mera:

- riorganizzazione aziendale
- introduzione di nuove figure professionali
- rivisitazione delle job position
- definizione di un nuovo organigramma

poiché queste attività non rientrano nell'elencazione delle attività ammissibili ex art. 3, commi 4 e 5 del DL n. 145/2013 ed ex art. 2 del DM attuativo 27.5.2015 che ricalca le definizioni contenute nella "Disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione" di cui alla Comunicazione della Commissione (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014 (pubblicata nella GUUE C/198 del 27 giugno 2014).

# I CONTROLLI SUI CREDITI R&S

Qualora a seguito dei controlli sia accertato che le attività o spese sostenute non siano ammissibili al credito R&S, si configurerà un'ipotesi di utilizzo di un **credito "inesistente"**, per carenza totale o parziale del "presupposto costitutivo", a nulla rilevando la mera esposizione del credito in dichiarazione annuale (cfr. circolare n. 31/E/2020).

La verifica riguarderà anche l'eventuale coinvolgimento del terzo consulente o intermediario che abbia consigliato gli investimenti che hanno consentito di beneficiare dei crediti, rivelatisi poi in tutto o in parte fittizi (cfr. circolare n. 4/E/2021).

# IL RADDOPPIO DEI TERMINI PER I CONTROLLI SUI CREDITI DI IMPOSTA R&S



Le ricadute procedurali sono rilevanti:

- il relativo atto di recupero potrà essere notificato entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo in compensazione, non rilevando la mera esposizione del credito in dichiarazione annuale.



# IL RADDOPPIO DEI TERMINI PER I CONTROLLI SUI CREDITI DI IMPOSTA R&S

Pertanto, in caso di controllo del credito d'imposta maturato nel periodo d'imposta 2015, indicato nella dichiarazione presentata nel 2016 e utilizzato in compensazione nel corso del 2017:

- gli Uffici potranno procedere alle operazioni di verifica entro l'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo in compensazione e potranno notificare l'atto di recupero entro il 31 dicembre 2025.

# LE SANZIONI APPLICABILI IN CASO DI INDEBITA COMPENSAZIONE DI CREDITO R&S

Anche le ricadute sanzionatorie sono rilevanti:

- sarà elevata la sanzione per indebita compensazione di crediti d'imposta considerati "inesistenti" che va dal 100% al 200%, piuttosto che "non spettanti" pari al 30% del credito stesso;
- non sarà possibile la definizione agevolata ad 1/3 (ex art. 16 D. Lgs. 472/97);
- sarà invece possibile beneficiare della riduzione delle sanzioni in caso di "ravvedimento operoso" prima che sia stato notificato l'atto di recupero (quindi, anche successivamente alla contestazione della violazione);
- gli Uffici, in caso di manifesta sproporzione, potranno applicare la sanzione per credito "inesistente" riducendola sino alla metà del minimo edittale.

# LA RILEVANZA PENALE IN CASO DI INDEBITA COMPENSAZIONE (\*\*)

La contestazione di indebita compensazione di crediti per un ammontare annuo superiore a 50.000 euro può configurare anche il reato di cui all'art. 10-quater del DLgs. n. 74/2000, punito:

- con la reclusione da 18 mesi a 6 anni (anziché da sei mesi a 2 anni, in caso di utilizzo di crediti ritenuti “non spettanti”).

Inoltre, il pagamento del debito tributario anche in caso di adesione ad un istituto deflativo del contenzioso non comporta alcuna causa di non punibilità del reato, assumendo rilevanza ai soli fini della valutazione delle cd. circostanze attenuanti del reato.

# POSSIBILI RISVOLTI PENALI IN CAPO AL PROFESSIONISTA

Oltre alle evidenti ipotesi di concorso nel reato da parte del professionista in caso di comportamento “attivo” rispetto all’illecito commesso dal cliente, l’art. 13 bis, comma 3 bis DLgs 74/2000 prevede un’aggravante specifica per gli intermediari, stabilendo che:

- le ordinarie pene (reclusione da 18 mesi a 6 anni nel caso di compensazione di crediti inesistenti per importi annui superiori a 50mila euro) sono aumentate della metà se il reato è commesso dal compartecipe nell’esercizio dell’attività di consulenza fiscale svolta da un professionista o da un intermediario finanziario o bancario, attraverso l’elaborazione di modelli seriali di evasione fiscale (*i.e.* utilizzo non episodico della condotta illecita).

# LA POSSIBILE DIFESA IN CASO DI CONTESTAZIONE DI CREDITO INESISTENTE

La sanzione prevista per l'indebita compensazione di crediti "inesistenti" dovrebbe riguardare le sole ipotesi in cui ricorra un "comportamento fraudolento" del contribuente, come nel caso in cui venga "allestito" un apparato contabile ed extracontabile per documentare (sulla carta) attività di R&S che, in realtà, non sono mai state svolte o laddove il credito d'imposta venga creato "artificialmente" in sede di compilazione del Modello F24, sfuggendo così ai controlli dei modelli di dichiarazione dei redditi (Assonime, circolare n. 23/2019).

# LA POSSIBILE DIFESA IN CASO DI CONTESTAZIONE DI CREDITO INESISTENTE

Nel caso di questioni interpretative, quali ad esempio la carenza dei requisiti oggettivi previsti *ex lege* per potere beneficiare dell'agevolazione, non potrebbe certo ricorrere l'ipotesi del credito "inesistente", ma al più quella del credito "non spettante" (Assonime, circolare n. 23/2019).

# LA POSSIBILE DIFESA IN CASO DI CONTESTAZIONE DI CREDITO INESISTENTE



Sempre secondo Assonime, la sanzione per “inesistenza” dovrebbe trovare applicazione solo qualora il contribuente abbia svolto (e ritenuto agevolabile) attività che, neppure in astratto, potevano qualificarsi come R&S con caratteristiche di innovatività (circolare n. 1 del 26 gennaio 2021).

Più in generale, la fraudolenza della condotta - che costituisce presupposto della sanzione di “inesistenza” del credito d’imposta - dovrebbe essere esclusa in tutti i casi di rispetto degli oneri documentali e di certificazione terza richiesti ai fini della fruizione del credito interessato, con una sorta di meccanismo di *penalty protection* analogo a quello previsto in materia di *transfer pricing* o per l’agevolazione Patent Box “autoliquidata”.

# LA POSSIBILE DIFESA IN CASO DI CONTESTAZIONE DI CREDITO INESISTENTE

È indubbio infatti che, **laddove il credito d'imposta - compensato tramite F24 - sia stato correttamente inserito nelle dichiarazioni dei redditi presentate, accompagnato dalla relazione illustrativa dei progetti, come pure dalla certificazione del revisore legale dei conti attestante l'effettività dei costi sostenuti, non possa essere addebitato al contribuente alcun "comportamento fraudolento"**, avendo lo stesso fornito, in sede di eventuale verifica, tutta la documentazione comprovante le modalità di calcolo del credito d'imposta, al fine di poter beneficiare, a pieno titolo, della disciplina agevolativa prevista dal D.L. n. 145/2013.



# LA POSSIBILE DIFESA IN CASO DI CONTESTAZIONE DI CREDITO INESISTENTE

I motivi dell'impugnazione, oltreché riguardare questioni di merito, mediante la dimostrazione dell'effettiva esistenza e/o spettanza del credito contestato, devono riguardare anche vizi procedurali quali, ad esempio, gli eventuali vizi di notifica, carenza di motivazione, decadenza dei termini ex art. 43 del DPR 600/73, ecc..

# LA POSSIBILE DIFESA IN CASO DI CONTESTAZIONE DI CREDITO INESISTENTE (\*\*)

Si potrebbe inoltre sostenere anche la disapplicazione delle sanzioni per “obiettive condizioni di incertezza” (ex art. 10, comma 3, della Legge n. 212/2000 e art. 6, comma 2, del DLgs. n. 472/1997) per i periodi di imposta dal 2015 al 2017, valorizzando la circostanza che, anche a volere ammettere che fosse chiaro che, ai fini della individuazione delle attività potenzialmente agevolabili, assumessero rilevanza le indicazioni fornite dal “Manuale di Frascati” (cfr. Interrogazione Parlamentare n. 5-02356/2019):

- è solo dal 2018 che l’Agenzia delle entrate ha cominciato a dare indicazioni sulla portata interpretativa del predetto documento;
- sulla tematica della cd. innovazione di processo, la posizione dell’Agenzia è cambiata con la risoluzione n. 40/E/2019 rispetto a quanto in precedenza espresso sebbene continuino a persistere dubbi.

# PUNIBILITA' ESCLUSA IN CASO DI RIVERSAMENTO DEL CREDITO R&S

L'art. 5 del DL n. 146/2021 (decreto "fiscale") definisce una procedura di **riversamento** per i soggetti che, alla data del 22.10.2021 (data di entrata in vigore del decreto), abbiano utilizzato in compensazione il credito di imposta per l'attività di R&S, con benefici sulla responsabilità penale.

In esito al corretto perfezionamento della procedura di riversamento (che si perfeziona con l'**integrale** versamento del dovuto) è **esclusa** la **punibilità** per il delitto previsto dall'art. 10 quater del DLgs. 74/2000.

# PUNIBILITA' ESCLUSA IN CASO DI RIVERSAMENTO DEL CREDITO R&S

L'accesso alla procedura è escluso nelle 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.

# PUNIBILITA' ESCLUSA IN CASO DI RIVERSAMENTO DEL CREDITO R&S

I soggetti che intendono avvalersi della procedura di riversamento spontaneo del credito d'imposta devono inviare apposita richiesta all'Agenzia delle entrate entro il **30 settembre 2022**, specificando:

- il periodo o i periodi d'imposta di maturazione del credito d'imposta per cui è presentata la richiesta;
- gli importi del credito oggetto di riversamento spontaneo;
- tutti gli altri dati ed elementi richiesti in relazione alle attività e alle spese ammissibili.

Il contenuto e le modalità di trasmissione del modello di comunicazione per la richiesta di applicazione della procedura sono definite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate da adottare entro il 31 maggio 2022.

# PUNIBILITA' ESCLUSA IN CASO DI RIVERSAMENTO DEL CREDITO R&S

L'importo del credito utilizzato in compensazione indicato nella comunicazione inviata all'Agenzia delle entrate deve essere riversato entro il **16 dicembre 2022**.

Il versamento potrà essere effettuato in **3 rate annuali di pari importo**, di cui:

- la prima da corrispondere entro il 16 dicembre 2022;
- la seconda da corrispondere entro il 16 dicembre 2023;
- la terza da corrispondere entro il 16 dicembre 2024.

In caso di pagamento rateale sono dovuti, a decorrere dal 17 dicembre 2022, gli interessi calcolati al tasso legale.

Il riversamento degli importi dovuti è effettuato **senza avvalersi della compensazione**.

# PUNIBILITA' ESCLUSA IN CASO DI RIVERSAMENTO DEL CREDITO R&S

Il decreto fiscale esclude che la procedura di riversamento possa essere utilizzata per crediti il cui indebito utilizzo in compensazione sia già stato accertato con un atto di recupero crediti, ovvero con altri provvedimenti impositivi, divenuti definitivi alla data del 25.10.2021, e **prevede la necessità del pagamento in una unica soluzione in caso di contestazioni ancora non definitive.**

# IL DISCONOSCIMENTO IN CASO DI OMESSA COMPILAZIONE DEL QUADRO RU

Al fine di beneficiare del credito di imposta, è necessario riportare il relativo codice e importo nel quadro RU della dichiarazione dei redditi.

Nel caso in cui il contribuente, previa l'apposizione del visto di conformità se superiore a 5mila euro, utilizzi in compensazione un credito di imposta spettante, senza però successivamente riportare, per mera dimenticanza, il predetto credito nel quadro RU della dichiarazione, l'Agenzia delle Entrate:

- in esito al controllo automatico delle dichiarazioni (art. 36 bis DPR 600/73), notifica un avviso bonario, recuperando a tassazione il credito di imposta con i relativi interessi, e irrogando altresì le sanzioni nella misura del 30% del credito utilizzato.



# IL DISCONOSCIMENTO IN CASO DI OMESSA COMPILAZIONE DEL QUADRO RU

Secondo quanto anche da ultimo statuito dalla Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 34266/2021, il contribuente decade dalla possibilità di fruizione del credito di imposta ove non indichi il credito nella dichiarazione relativa al periodo di imposta di fruizione del beneficio, **non potendo invocare il principio della generale emendabilità della dichiarazione fiscale, mediante presentazione di una successiva dichiarazione integrativa nei quattro anni successivi alla dichiarazione originaria.**

# LA POSSIBILE DIFESA IN CASO DI OMESSA INDICAZIONE DEL CREDITO IN RU (\*)

La mancata indicazione del credito di imposta nel quadro RU non comporta necessariamente la decadenza del beneficio, anche nei casi in cui sia espressamente previsto dalla normativa che disciplina la specifica agevolazione:

- anche laddove, a pena di decadenza, la legge istitutiva dell'agevolazione stabilisca l'obbligo di indicare il credito di imposta nel quadro RU, per effetto delle modifiche apportate dal DL n. 193/2016 all'art. 2, commi 8 e 8 bis, è comunque possibile presentare una dichiarazione integrativa a favore riportante il credito spettante non più soltanto entro il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno successivo, ma entro i più ampi termini di decadenza del potere di accertamento;

# LA POSSIBILE DIFESA IN CASO DI OMESSA INDICAZIONE DEL CREDITO IN RU (\*)

- laddove la possibilità di emendare la dichiarazione in sede di accertamento o contenziosa prescinde dalla presentazione della dichiarazione integrativa, così come statuito dalla Corte Cassazione, SS.UU., con la sentenza n. 13378/2016 e con le sentenze n. 7595/2017, n. 26550/2016, n. 16185/2016, n. 17757/2016.