



Euroconference

NEWS

L'INFORMAZIONE QUOTIDIANA DA PROFESSIONISTA A PROFESSIONISTA

Direttori: Sergio Pellegrino e Luigi Scappini

Edizione di lunedì 16 Maggio 2022

EDITORIALI

Ritorna Euroconference In Diretta con la 81esima puntata

di Sergio Pellegrino

IVA

Alla ricerca della disciplina Iva nel 110%

di Roberto Curcu

AGEVOLAZIONI

Il contributo a fondo perduto per le attività di commercio al dettaglio

di Laura Mazzola

PATRIMONIO E TRUST

La quotazione come strumento per il passaggio generazionale di impresa

di Antonio D'Anna, Pier Paolo Caruso

AGEVOLAZIONI

La "sanatoria" R&S alla luce del provvedimento delle Entrate in consultazione

di Debora Reverberi

EDITORIALI

Ritorna Euroconference In Diretta con la 81esima puntata

di Sergio Pellegrino



Appuntamento quest'oggi, alle ore 9, come ogni lunedì con ***Euroconference In Diretta***.

Nella **sessione di aggiornamento** in evidenza gli accadimenti della settimana appena conclusasi a livello **normativo**, di **prassi e giurisprudenza**.

Per quanto riguarda i **provvedimenti normativi**, da segnalare il **decreto del 29 aprile**, pubblicato in Gazzetta Ufficiale in data 13 maggio, con l'**approvazione delle modifiche agli indici sintetici di affidabilità fiscale per il periodo d'imposta 2021**.

A livello di **prassi** dell'Agenzia delle Entrate, settimana particolarmente "ricca", con ben **3 circolari e 14 risposte ad istanze di interpello**.

Fra le risposte ad interpello, commenteremo in particolare la [n. 250 del 10 maggio](#), che è incentrata su una fattispecie per la quale è stato presentato un **interpello disapplicativo della disciplina antielusiva in materia di ACE** (questione affrontata anche dalla **risposta n. 257**, sempre del 10 maggio).

Da evidenziare anche le [risposte n. 253, 254 e 255 del 10 maggio](#), nelle quali viene esaminata la possibilità di disapplicazione dell'**articolo 172 comma 7 del Tuir**, che non consente il **riporto delle perdite fiscali nell'ambito di operazioni di fusione** in caso di **mancato superamento del test del patrimonio netto**.

Ci soffermeremo poi sulla [circolare n. 11/E del 12 maggio](#), che affronta la tematica della possibilità di ricorso al **ravvedimento operoso** in presenza di **violazioni derivanti da condotte fraudolente**.

Per quanto riguarda la giurisprudenza della **Corte di Cassazione**, esamineremo la [sentenza n. 14853 dell'11 maggio](#): si parla di **detrazione dell'Iva per le spese di ristrutturazione** da parte di

un **architetto** in relazione ad un intervento che interessa l'immobile in cui svolge l'attività professionale e che **conduce in locazione**.

La parola passerà quindi a **Lucia Recchioni** che, nell'ambito della sessione **adempimenti e scadenze, proseguirà** l'analisi, avviata la scorsa settimana, dedicata alle **modalità di compilazione della Dichiarazione sostitutiva di atto notorio** da rendere entro il prossimo **30 giugno** a fronte degli **aiuti di Stato ricevuti durante l'emergenza Covid-19**. In questa **seconda parte** della trattazione saranno **approfondite le modalità di compilazione del modello**, illustrando alcuni **esempi**.

Nell'ambito della sessione dedicata al **caso operativo, Debora Reverberi** presenterà le **novità** previste dal **Decreto Aiuti** in relazione al **Piano Transizione 4.0** e più in dettaglio al **potenziamento del credito d'imposta Formazione 4.0**, disposto per rispondere alla carenza di competenze professionali adeguate ai processi di trasformazione tecnologica e digitale delle Pmi.

Infine, **Roberto Bianchi**, nella sessione di **approfondimento**, si occuperà del documento **“Revoca delle rivalutazioni dei beni d'impresa effettuate nell'esercizio 2020”** con il quale il CNDCEC ha illustrato le diverse **conseguenze contabili** correlate alle **opzioni** previste a fronte della **modifica alla deducibilità fiscale dei marchi rivalutati** nel bilancio 2020.

A conclusione della puntata la **risposta ad alcuni quesiti** nell'ambito della **sessione Q&A**, mentre in settimana verranno pubblicate altre risposte **nell'area dedicata a Euroconference In Diretta** sulla piattaforma **Evolution** e sulla **Community** su **Facebook**.

MODALITÀ DI FRUZIONE DI *EUROCONFERENCE IN DIRETTA*

La fruizione di *Euroconference In Diretta* avviene attraverso la **piattaforma Evolution** con due possibili **modalità di accesso**:

1. attraverso l'**area clienti sul sito Euroconference** (transitando poi da qui su **Evolution**);
2. direttamente dal portale di **Evolution** <https://portale.ecevolution.it/> inserendo le **stesse credenziali** utilizzate per l'accesso all'area clienti sul sito di *Euroconference* (**PARTITA IVA** e **PASSWORD COLLEGATA**).

Importante avvertenza: è necessario entrare con la PARTITA IVA e la PASSWORD COLLEGATA (e non utilizzando il codice fiscale).

A partire dal pomeriggio, chi non avesse potuto partecipare alla diretta ha la possibilità di visionare la puntata in **differita on demand**, sempre attraverso la **piattaforma Evolution**.

IVA

Alla ricerca della disciplina Iva nel 110%

di Roberto Curcu

Master di specializzazione

SUPERBONUS E AGEVOLAZIONI EDILIZIE: COSA CAMBIA DAL 2022

[Scopri di più >](#)

La disciplina del **superbonus** è stata oggetto di numerosi **chiarimenti**, forse troppi. Una pagina del sito internet dell'Agenzia delle Entrate raccoglie circa [140 risposte ad interpello](#). A queste, verosimilmente, si aggiungeranno altre risoluzioni, circolari, istanze alle consulenze giuridiche, ecc....

Ciò nonostante, **alcuni importanti chiarimenti in tema di Iva non sono stati ancora forniti**.

Le questioni più dubbie, ad avviso di chi scrive, sono tre:

- l'**individuazione dell'aliquota Iva degli interventi edili**,
- la possibilità che determinate **spese tecniche possano acquisire la medesima aliquota Iva dei lavori**,
- e la disciplina del **corrispettivo richiesto per l'attualizzazione del credito**.

Partiamo dal primo punto, cioè l'**aliquota Iva degli interventi edili**.

Il superbonus non ha modificato il regime Iva delle classiche operazioni edili, e quindi nulla dovrebbe essere cambiato rispetto al passato. In particolare, gli interventi di recupero potrebbero essere costituiti da **cessioni di beni con posa in opera**, o **prestazioni di servizi derivanti da contratti di appalto**, per le quali esiste la possibilità di applicare l'aliquota del 10%.

Tuttavia, a seconda del tipo di intervento di recupero posto in essere, l'applicazione di tale aliquota del 10% può trovare delle limitazioni, in particolare per quelli di **manutenzione ordinaria e straordinaria** nei quali sono presenti **beni significativi**, per un valore che supera la metà del corrispettivo pattuito.

Nel caso in cui il lavoro, dal punto di vista urbanistico, venga qualificato **come restauro e risanamento conservativo o ristrutturazione edilizia**, il problema dei beni significativi non

sussiste.

Il fiscalista non dovrebbe entrare nel merito della qualificazione dell'intervento di recupero da un punto di vista urbanistico, essendo cosa che spetta a professionisti quali geometri ed ingegneri.

A livello “macro”, tuttavia, gli interventi di manutenzione straordinaria sono quelli nei quali vengono eseguite **“opere e modifiche”**, mentre quelli di restauro e risanamento conservativo sono quelli in cui si pone in essere **“un insieme sistematico di opere”**.

Sul punto, però, segnaliamo che nel corso del 2021 l'[articolo 119 D.L. 34/2020](#) si è arricchito del **comma 13-ter**, che tra le altre cose prevede che *“Gli interventi di cui al presente articolo, anche qualora riguardino le parti strutturali degli edifici o i prospetti, con esclusione di quelli comportanti la demolizione e la ricostruzione degli edifici, costituiscono manutenzione straordinaria (...)”*.

In sostanza, i nuovi titoli edilizi per lavori che possono beneficiare del superbonus dovrebbero essere sempre qualificati, da un punto di vista urbanistico, come interventi di manutenzione straordinaria.

Qualora tale norma, scritta per **velocizzare l'utilizzo del superbonus** abbia anche effetti sulla disciplina fiscale (cosa che non è stata chiarita), la conseguenza è che **in presenza di beni significativi deve essere sempre indicato in fattura il loro valore, e se lo stesso supera il 50% del corrispettivo totale, l'applicazione dell'aliquota del 10% incontra dei limiti**.

Una volta capito che i lavori propriamente edili sono soggetti ad aliquota del 10%, eventualmente con i limiti in presenza di beni significativi, ci si chiede **quale debba essere la disciplina Iva delle spese tecniche ed amministrative fatturate dallo stesso soggetto che addebita anche il valore delle opere edili**.

Sul punto, con la **risoluzione 168/1999** fu chiarito che **le spese di progettazione** di un impianto devono essere assoggettate ad aliquota ordinaria quando sono rese **autonomamente**; quando invece *“non siano rese autonomamente, bensì in dipendenza dell'unico contratto di appalto, avente ad oggetto la complessiva realizzazione dell'opera”*, possono essere fatturate **con lo stesso regime applicabile agli interventi di realizzazione dell'opera edile**.

Nella risoluzione è stato quindi chiarito che **le spese di progettazione si qualificano come accessorie a quelle relative alla realizzazione dell'intervento**, e tale posizione è condivisibile.

Da sempre, le operazioni accessorie sono quelle che permettono **di integrare, completare o rendere possibile l'operazione principale**, e sono poste in essere dallo stesso soggetto.

Il dubbio che si pone lo scrivente è **se tutte le spese “tecniche” ed “amministrative” possano essere qualificate come accessorie**, ed in particolare quelle necessarie per ottenere

l'agevolazione fiscale (Ape, visti di conformità, ecc...).

In sostanza, **l'operazione principale è quella** di “riqualificazione energetica di un edificio”, o quella di “**riqualificazione energetica di un edificio a spese dello Stato**”?

In altri termini, se acquistassi un bene ad aliquota ridotta, ed il venditore dovesse offrire anche un servizio amministrativo per richiedere dei contributi all'ente pubblico, **tale servizio amministrativo potrebbe qualificarsi come accessorio**, ed essere fatturato ad aliquota ridotta?

Sul punto, peraltro, c'è da segnalare che **se non dovessero essere considerate accessorie**, e fatturate indistintamente rispetto ai corrispettivi per altre spese, la posizione dell'Agenzia potrebbe essere quella di **vedere una unica prestazione alla quale applicare l'Iva ad aliquota più elevata**.

Il problema dell'accessorietà, impatta infine su quel famoso 10% di “attualizzazione finanziaria”.

In sostanza, se l'impresa fattura al privato 100, Iva inclusa, il privato ottiene un contributo di 110. **Il problema sorge quando il privato cede il credito di 110 all'impresa.**

Ricevendo l'impresa un corrispettivo pari a 110, ed essendo il corrispettivo il parametro per determinare la **base imponibile di una operazione**, la **fattura non dovrebbe più essere di 100 (Iva inclusa), ma di 110 (sempre Iva inclusa)**. Ma con una fattura di 110 il privato otterebbe (e cederebbe) un credito di 121. **In sostanza, si entrerebbe in un loop dal quale non se ne uscirebbe...**

Sul fatto che **il corrispettivo di una operazione debba essere pari al valore di ciò che riceve**, non dovrebbero esserci dubbi.

Se si cede a listino un bene a 100, pagamento pronta cassa, e ad un cliente particolare si concede una dilazione di pagamento di cinque anni, concordando però che il corrispettivo totale sarà di 110, **quale sarà la base imponibile dell'operazione?**

Il fatto è che **per evitare il loop di cui sopra, il valore di 10 “deve esserci ma non deve vedersi”**.

In questo senso pareva dirimente della questione la [risposta ad interpello 369/2021](#), con la quale fu chiarito che l'acquistare crediti fiscali del superbonus a prezzo ridotto, comporta la realizzazione di una **operazione finanziaria esente da Iva, che è esonerata dall'obbligo di fatturazione e di certificazione del corrispettivo**.

In sostanza, il **fornitore emette la fattura di 100 Iva inclusa**, e poi inserisce i 10 di provento esente solo nel **rgo VE33 della Dichiarazione Iva**. Ci si dovrà solo preoccupare di capire se **tal provento genera o meno pro-rata (la maggior parte delle volte no)**, e **come evidenziare la cosa in dichiarazione**.

Questa soluzione sembra tuttavia entrare in crisi, con la lettura della [risposta ad interpello n. 243 del 05.05.2022](#), con la quale l'Agenzia delle Entrate ha precisato che il corrispettivo pattuito da un professionista per l'acquisto del credito è accessorio alla prestazione professionale resa, e quindi ne assume il regime fiscale, che è quello di imponibilità ad Iva con aliquota ordinaria.

Soluzione prospettata che, in linea di principio, non fa una piega.

In questo senso, già con la **risoluzione 41033/1976**, il Ministero delle Finanze precisò che gli interessi per dilazione di pagamento sono da considerare accessori all'operazione principale.

Segnaliamo tuttavia che **l'esistenza dell'accessorietà tra l'operazione di finanziamento e l'operazione sottostante è stata messa in discussione da due sentenze della Corte di Giustizia Europea.**

In sostanza, volendo ripetere il quesito di prima, **siamo sicuri che l'acquisto di un credito a 5 anni sia una operazione che permette di integrare, completare o rendere possibile una operazione di ristrutturazione edilizia?**

AGEVOLAZIONI

Il contributo a fondo perduto per le attività di commercio al dettaglio

di Laura Mazzola

Master di specializzazione

LABORATORIO SUL MONITORAGGIO FISCALE: COMPRENSIONE, COMPILAZIONE E RAVVEDIMENTO DEL QUADRO RW

[Scopri di più >](#)

Al fine di **contenere gli effetti negativi derivanti dall'emergenza da Covid-19**, il D.L. 4/2022, ha istituito un **aiuto, in forma di contributo a fondo perduto**, a favore delle **imprese che svolgono in via prevalente attività di commercio al dettaglio**.

In merito all'**ambito soggettivo**, l'[articolo 2, comma 1, D.L. 4/2022](#) prevede che possono accedere a tale contributo le imprese che svolgono in via prevalente una delle **attività di commercio al dettaglio** i cui codici Ateco 2007 rientrano tra quelli identificati nella classificazione delle attività economiche: 47.19, 47.30, 47.43, 47.71, 47.72, 47.75, 47.76, 47.77, 47.78, 47.49, 47.82, 47.89 e 47.99, ovvero in una delle attività ricomprese nei gruppi 47.5 e 47.6.

Tali imprese devono, ai sensi dell'[articolo 2, comma 2, D.L. 4/2022](#), possedere i seguenti requisiti:

- aver perseguito, **nel 2019**, un **ammontare di ricavi non superiore a 2 milioni di euro**;
- aver subito una **riduzione del fatturato nel 2021 non inferiore al 30 per cento rispetto al 2019**.

Inoltre, alla data di presentazione dell'istanza, devono:

- **possedere la sede legale o operativa nel territorio dello Stato**;
- **risultare regolarmente costituite, iscritte e “attive” all'interno del Registro delle imprese**;
- **non essere in liquidazione volontaria o sottoposte a procedure concorsuali con finalità liquidatorie**;
- **non essere già in difficoltà al 31 dicembre 2019**, fatte salve le eccezioni previste dalla disciplina europea di riferimento (Regolamento UE . 651/2014) in materia di aiuti di

Stato;

- **non essere destinatarie di sanzioni interdittive**, ai sensi dell'[articolo 9, comma 2 lett. d\), D.Lgs. 231/2001](#).

Come previsto dall'articolo 3, del Decreto direttoriale 24.03.2022, i soggetti, ai fini della corretta compilazione dell'istanza, devono:

- provvedere all'**eventuale aggiornamento dei propri dati presso il Registro delle imprese**;
- **verificare i dati acquisiti in modalità telematica dal Registro delle imprese**;
- **fornire le eventuali precisazioni richieste dalla procedura informatica**.

Le domande possono essere presentate **fino alle ore 12:00 del 24 maggio 2022**, tramite la **procedura informatica messa a disposizione da Invitalia**, di proprietà del Mise, all'indirizzo <https://misedgiaicommerciodettaglio.invitalia.it>.

All'interno dell'istanza, oltre al possesso dei requisiti di accesso all'agevolazione, i soggetti richiedenti, devono dichiarare:

- il **rispetto del limite massimo di aiuti consentiti dalla Sezione 3.1 del "Quadro temporaneo"**;
- l'**ammontare dei ricavi riferiti ai periodi di imposta 2019 e 2021**;
- l'**ammontare medio mensile dei ricavi relativi ai periodi di imposta 2019 e 2021**;
- l'**importo del contributo richiesto**;
- il **codice Iban relativo al conto corrente**, intestato al soggetto richiedente, su cui si chiede l'accreditamento dell'agevolazione.

Il contributo a fondo perduto è riconosciuto nei **limiti delle risorse finanziarie stanziate per l'intervento agevolativo**.

Nello specifico, le risorse sono ripartite tra i soggetti aventi diritto, riconoscendo a ciascuno un importo determinato applicando una **percentuale alla differenza tra l'ammontare medio mensile dei ricavi relativi al periodo di imposta 2021 e l'ammontare medio mensile dei ricavi riferiti al 2019**.

In particolare, le percentuali sono le seguenti:

- **60 per cento**, per i soggetti con ricavi, relativi al periodo di imposta 2019, **non superiori a 400.000 euro**;
- **50 per cento**, per i soggetti con ricavi, relativi al periodo di imposta 2019, **superiori a 400.000 euro e fino a un milione di euro**;
- **40 per cento**, per i soggetti con ricavi, relativi al periodo di imposta 2019, **superiori a un milione di euro e fino a 2 milioni di euro**.

Nell'ipotesi in cui la **dotazione finanziaria non sia sufficiente** a soddisfare tutte le richieste, il Ministero provvederà a **ridurre in modo proporzionale il contributo**.

PATRIMONIO E TRUST

La quotazione come strumento per il passaggio generazionale di impresa

di Antonio D'Anna, Pier Paolo Caruso

Master di specializzazione

LE COMUNICAZIONI E GLI ADEMPIMENTI DELLE HOLDING

Scopri di più >

La **struttura imprenditoriale delle imprese italiane**, come a tutti noto, è fatta principalmente da quelle che sono definite **micro/piccole e medie imprese**, con prevalenza di quelle appartenenti alla citata prima categoria; il 99% delle imprese italiane sono, infatti, PMI di cui l'85% sono a **conduzione familiare** e nelle quali un imprenditore su 5 ha più di 65 anni.

Il **passaggio generazionale di tali imprese** risulta essere quindi una delle prevalenti criticità, che mette in forte stress la struttura dell'intero "sistema Paese" se è vero, come è vero, che importanti studi statistici rilevano che **una impresa su 5 dovrà affrontare il passaggio generazionale nei prossimi 5 anni** e che:

- circa il 50% delle aziende sopravvive al primo passaggio generazionale;
- circa il 15% delle aziende sopravvive al secondo passaggio generazionale.

Questa evidente criticità è nota al sistema, politico legislativo, che negli ultimi anni ha **incentivato i sistemi di passaggio generazionale** e, tra questi, la **quotazione in borsa quale valido strumento per addivenire a tale scopo** e non solo per le motivazioni che si leggono sul sito di Borsa Italiana, la quale si limita a ricordare come, tra i **vantaggi** della quotazione, ci sia quello di **liquidare l'investimento**; si legge infatti che *"la quotazione offre agli azionisti esistenti la possibilità di liquidare in tutto o in parte l'investimento, agevolando la delicata gestione di eventuali passaggi generazionali"*.

Ma non è solo la liquidazione dell'investimento (che, tra l'altro, è eventuale) a rendere attrattivo quale strumento del passaggio generazionale, la quotazione in borsa; con la **quotazione** si ha una necessaria **managerializzazione della conduzione dell'impresa** che, unita ad una **governance più attenta e strutturata**, aiuta l'imprenditore e gli eredi dello stesso nel rendere **durevole nel tempo la società stessa**.

E questo a prescindere

a) dalla **durata della vita dell'imprenditore** ma anche, e soprattutto,

b) dalla **capacità degli eredi** nella conduzione dell'azienda.

Tornando al tema del passaggio generazionale, ed utilizzando quale fonte il CENSIS, troppi sono in Italia i casi in cui il **passaggio** di un'azienda dall'imprenditore agli eredi genera crisi, con gravi danni per l'impresa, i dipendenti e le comunità.

Al momento, il **50,3% degli imprenditori non ha ancora pensato alla trasmissione agli eredi del proprio patrimonio personale e aziendale**.

Di questi, il **32,2% tende a rimandare** e il **18,2% non è interessato a cosa accadrà dopo di lui**.

Con specifico riferimento al **patrimonio aziendale**, l'88,3% degli imprenditori non ne ha cominciato il trasferimento agli eredi.

Le principali difficoltà che pensano di incontrare sono:

- per il 36% riuscire a **garantire la continuità aziendale**,
- per il 32,6% il **timore di scontentare qualche erede**,
- per il 21,8% **individuare il sostituto adatto**.

E questo genera **l'immobilismo a cui stiamo assistendo in merito**; l'Italia rischia di diventare non solo un paese con **età media elevata**, in assenza di transizione demografica per effetto di denatalità, ma anche un paese con una **classe imprenditoriale sempre più "attempata"**.

Un'**indagine di Unioncamere-InfoCamere**, sulla base del Registro delle imprese, ha classificato i 3 milioni di ditte individuali secondo quattro classi di età (18-29 anni, 30-49, 50-69 e da 70 in su) arrivando alla conclusione che **il baricentro dell'impresa italiana ormai sta nella classe tra i 50 e i 69 anni**.

Si diceva del perché la quotazione può aiutare il passaggio generazionale, iniziando da quanto indicato da Borsa italiana stessa come **motivazione** ovverosia la possibilità di **liquidare** la propria partecipazione nella società quotata.

Questo può essere vero, ad esempio, in tema di passaggio generazionale, se **tra gli eredi esiste qualcuno che non vuole, non può (o non sa) gestire l'azienda**; la **liquidazione**, in questo caso, può essere parziale ed **avvantaggia sia l'erede che vuole continuare ad esercitare l'impresa**, magari trovando **nuovi capitali**, sia l'erede che vuole liquidare anche solo per fare altro.

Quante aziende si sono trovate in difficoltà a causa degli **eredi di soci silenti**, che silenti non vogliono più restare?

Sui mercati di crescita delle PMI “**SMEs Growth markets**”, come EGM Italia, la quotazione si realizza con **un’apertura iniziale del capitale formulata su misura, senza la perdita del controllo da parte dei gruppi familiari proprietari**, in quanto è richiesto un **flottante minimo del 10%**.

Con la **quotazione su EGM Italia**, le imprese familiari possono **garantire la stabilità della struttura proprietaria, senza il rischio di perdita del controllo dell’azienda**, elemento percepito come **inibitore alla quotazione** ma che è ampiamente superato sui mercati azionari di crescita delle PMI.

Il successo di questo strumento finanziario negli ultimi anni è **testimonianza della validità della scelta strategica compiuta da molti piccoli e medi imprenditori** che si sono quotati.

Infatti, nel 2020 e nel 2021, si sono **quotate 67 società di cui almeno 43 (64%) classificabili nella categoria “imprese familiari”**; tra l’altro, in termini di *performance*, le aziende familiari si sono dimostrate, anche in periodo di crisi e post crisi, le più resistenti.

Anche il **legislatore fiscale**, ma non solo, ha capito **l’importanza del passaggio generazionale e dello strumento della quotazione** per agevolare il passaggio generazionale; dalla costituzione delle **holding “di famiglia” con utilizzo dell’articolo 177 Tuir**, alle **agevolazioni fiscali esistenti** – da ormai 5 anni – a compensazione dei costi da sostenersi nei percorsi di quotazione.

Si diceva, non solo il legislatore fiscale, riferendosi alla prassi in materia; la stessa Agenzia delle Entrate in molte **risoluzioni, risposte e consulenze giuridiche, si è dimostrata oltremodo a favore dei passaggi generazionali effettuati attraverso l’utilizzo di operazioni straordinarie**.

AGEVOLAZIONI

La “sanatoria” R&S alla luce del provvedimento delle Entrate in consultazione

di Debora Reverberi

Seminario di specializzazione

IL NUOVO REGIME PATENT BOX

[Scopri di più >](#)

La procedura di riversamento spontaneo del credito d’imposta R&S indebitamente fruito, prevista dall'[articolo 5, commi 7-12, D.L. 146/2021](#), prende forma con l’apertura di una **consultazione pubblica sulla bozza di provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate** che ne stabilisce modalità e termini di accesso, approvandone il relativo modello.

Col comunicato stampa dello scorso 13 maggio le Entrate hanno infatti invitato gli operatori a visionare la bozza e a **inviare osservazioni entro il 25 maggio per la stesura del provvedimento definitivo**, “con l’obiettivo di condividere con tutti i soggetti interessati le scelte sottese all’emanazione di un documento che interessa un comparto strategico per il sistema economico del Paese”.

La procedura di riversamento spontaneo potrebbe rappresentare **una chance per le imprese interessate a regolarizzare, con disapplicazione di sanzioni e interessi, le indebite fruizioni effettuate entro il 22.10.2021**, data di entrata in vigore del D.L. 146/2021, **dei crediti d’imposta R&S** di cui all'[articolo 3 D.L. 145/2013](#) e ss.mm.ii **maturati nei periodi in corso dal 31.12.2015 fino al 31.12.2019**.

La “sanatoria”, che ha il duplice scopo di **deflazionare ipotesi di contenzioso tributario e di favorire il recupero spontaneo** del credito d’imposta R&S indebitamente fruito in relazione a **errori commessi dai contribuenti in buona fede**, ha un **ambito di applicazione** circoscritto alle seguenti quattro fattispecie:

- **soggetti che abbiano realmente svolto e sostenuto spese per attività, in tutto o in parte, non qualificabili come R&S ai fini del credito d’imposta;**
- **soggetti che abbiano svolto attività di R&S svolta su commessa estera** (ammessa a partire dal periodo d’imposta 2017) in modo non conforme al dettame della norma di interpretazione autentica di cui all'[articolo 1, comma 72, L. 145/2018](#) (c.d. Legge di

Bilancio 2019) ovvero **attribuendo rilevanza a spese relative alle attività di R&S svolte in laboratori o strutture situati fuori dal territorio dello Stato;**

- **soggetti che abbiano commesso errori di quantificazione o di individuazione delle spese ammissibili** in violazione dei principi di inerzia e congruità;
- **soggetti che abbiano commesso errori di determinazione della media storica 2012-2014.**

Al contrario, l'accesso alla procedura è precluso nei casi in cui il credito d'imposta risulti caratterizzato da:

- **condotte fraudolente;**
- **fattispecie oggettivamente o soggettivamente simulate;**
- **false rappresentazioni della realtà** fondate su documenti falsi o fatture per operazioni inesistenti;
- **mancanza di adeguata documentazione** atta a dimostrare l'effettivo sostenimento delle spese ammissibili.

In sede di compilazione del modello di richiesta di accesso alla "sanatoria" il contribuente è tenuto a indicare, **in relazione a ciascun periodo d'imposta, almeno una delle fattispecie** contemplate dall'ambito applicativo e a fornire una "dichiarazione analitica", liberamente editabile, **indicando in particolare le ragioni alla base della rideterminazione del credito.**

In tal modo l'Amministrazione finanziaria potrà valutare l'ammissibilità della domanda, tenuto conto che **le condotte fraudolente possono essere sempre accertate dagli Uffici delle Entrate a "sanatoria" avviata, con conseguente decadenza dalla procedura**: in tal caso le somme eventualmente già versate si considerano acquisite a titolo di acconto.

L'accesso alla "sanatoria" è dunque subordinato all'invio all'Agenzia delle entrate dell'apposito modello, che verrà reso definitivo al termine della consultazione pubblica, **entro il 30.09.2022**, con possibilità di effettuare variazioni o integrazioni all'istanza originariamente trasmessa tramite un"**istanza sostitutiva**" completa in tutte le parti.

Il perfezionamento della procedura si verifica esclusivamente **con l'integrale restituzione del credito indebitamente compensato, tramite modello F24 – elementi identificativi (c.d. Elide) e senza possibilità di avvalersi della compensazione** di cui all'[articolo 17 D.Lgs. 241/1997](#):

- **entro il 16.12.2022, in caso di riversamento in unica soluzione;**
- **entro il 16.12.2022, 16.12.2023 e 16.12.2024 con interessi legali maturati dal 17.12.2022, in caso di rateazione.**

La procedura di riversamento spontaneo è accessibile anche in caso di indebita compensazione già constatata dall'Ente accertatore **con atto istruttorio o atto di recupero crediti o altro provvedimento impositivo non divenuti definitivi alla data del 22.10.2021**, i cui

estremi identificativi e le relative date di notifica andranno indicati nel modello.

La “sanatoria” resta preclusa in caso di credito R&S accertato con atti non più soggetti ad impugnazione o definiti con pagamento o oggetto di sentenze passate in giudicato, alla data del 22.10.2021.

In presenza di PVC o di atti di recupero o altri provvedimenti impostivi:

- il contribuente deve obbligatoriamente riversare l'intero importo oggetto di contestazione;
- in caso di atti notificati fino al 22.10.2021 è precluso il versamento in forma rateale;
- in caso di atti notificati dopo il 22.10.2021 e fino alla data di presentazione della domanda è consentito il versamento in forma rateale.

Il punto 8 della bozza di provvedimento chiarisce la sorte delle somme già versate dal contribuente, sia a titolo definitivo, sia a titolo non definitivo: la procedura di riversamento prevede lo scomputo delle sole somme versate a titolo di imposte “*senza tenere conto delle sanzioni e degli interessi*”.

Si auspica sul tema una modifica del provvedimento onde consentire, ai contribuenti aderenti alla procedura che abbiano effettuato o stiano effettuando versamenti a titolo provvisorio in pendenza di impugnazione, lo scomputo delle sanzioni e degli interessi.

L'effetto di maggiore *appeal* del perfezionamento consisterebbe nell'esclusione dalla punibilità per il delitto di indebita compensazione, di cui all'[articolo 10-quater D.Lgs. 74/2000](#), previsto in caso di compensazioni annuali superiori a 50.000 euro.

Al punto 9 del provvedimento in bozza è precisato che “*gli Uffici comunicheranno all'Autorità Giudiziaria, con riferimento a comunicazioni di notizia di reato dagli stesse già trasmesse, l'adesione alla procedura*”.

Tuttavia, la regolarizzazione sarà “inefficace” in caso di mancato pagamento anche solo di una delle rate entro la scadenza prevista, con iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti e applicazione della sanzione del 30% oltre interessi maturati dal 17.12.2022.

Resta dunque confermato, in caso di rateazione, il perfezionamento della procedura al pagamento dell'ultima rata scadente il 16.12.2024, con la conseguenza che molti illeciti penali risulterebbero già prescritti a tale data.