

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 FRUIZIONE 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**



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 otterrebbe (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 **rigo VE33 della Dichiarazione Iva**. Ci si dovrà solo preoccupare di capire se **tale 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**



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 stanziare 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



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** ovvero 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 resilienti.

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



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 inerenza 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;
- **manca 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 impositivi:

- **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.