

AGEVOLAZIONI***Le lettere di compliance delle Entrate in materia di credito R&S***

di Debora Reverberi

Seminario di specializzazione

LA PROCEDURA DI RIVERSAMENTO SPONTANEO DEL CREDITO R&S

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Le imprese che hanno compensato, in tutto o in parte, **crediti d'imposta R&S maturati nei periodi compresi tra il 2015 e il 2019**, in relazione ai quali si applica la previgente disciplina dell'[articolo 3 D.L. 145/2013](#) e ss.mm.ii., sono destinatarie di lettere di *compliance* dell'Agenzia delle entrate territorialmente competente.

Si tratta di comunicazioni finalizzate a informare i contribuenti della possibilità di accesso, azionabile entro il prossimo 30 settembre, alla procedura di riversamento spontaneo del credito d'imposta R&S indebitamente frutto, prevista dall'[articolo 5, commi 7-12, D.L. 146/2021](#).

Muovendo da una **ricostruzione analitica degli importi compensati in ciascun anno solare**, l'Agenzia rammenta ai contribuenti che i controlli finora effettuati hanno evidenziato “*in molti casi*” la presenza di investimenti non qualificabili come R&S secondo i requisiti del c.d. “Manuale di Frascati” dell’OCSE.

Le attività di controllo svolte finora dall’Amministrazione finanziaria sono state caratterizzate dalla **contestazione, pressoché integrale, dei crediti frutti in ragione di una carenza dei requisiti di novità e di incertezza tecnologico-scientifica e finanziaria**: in particolare l’anello debole dei progetti agevolati consisterebbe nell’ostacolo tecnico-scientifico non superabile in base allo stato dell’arte dell’intero di settore di riferimento.

In difesa del contribuente si sta consolidando un filone giurisprudenziale che eccepisce all’Agenzia delle entrate **l’assenza di adeguate competenze tecniche, l’erronea applicazione dei manuali di Oslo e Frascati ante 2019 e comunque in mancanza di una traduzione ufficiale in lingua italiana fino al 2022, il non corretto inquadramento della violazione nell’ambito della fattispecie di “credito inesistente” anziché “credito non spettante”**.

Qualora i contribuenti ritenessero di aver “*erroneamente usufruito dell’agevazione*”, potranno

spontaneamente regolarizzare, con integrale disapplicazione di sanzioni e interessi, le indebite fruizioni dei crediti d'imposta R&S maturati nei periodi in corso dal 31.12.2015 fino al 31.12.2019 effettuate entro il 22.10.2021, data di entrata in vigore del D.L. 146/2021.

Alcune di queste comunicazioni risultano in particolare corredate da una “**valutazione preliminare della posizione fiscale**” del contribuente, ovvero dalla **segnalazione di indicatori di anomalia “sintomatici del possibile utilizzo indebito del credito d'imposta”**.

Questo elemento soggettivo, introdotto con il chiaro intento di meglio **incentivare un'attività di due diligence propedeutica all'accesso alla procedura, rischia di tradursi**, in alcuni casi e per i contribuenti in buona fede, **in un riversamento motivato esclusivamente dal timore di incorrere in un imminente accertamento e dalla prospettiva di un inevitabile e oneroso contenzioso tributario**.

Gli indicatori di anomalia sono il risultato dell'applicazione di criteri generali ai **dati in possesso dell'Agenzia delle entrate**, rilevabili:

- **dal quadro RU del modello redditi** (per i soli periodi d'imposta 2017/2019);
- **dal quadro IS del modello Irap;**
- **dai bilanci depositati.**

Analizzando nel dettaglio i **dieci indicatori** elaborati, appare evidente come essi possano essere rappresentare soltanto un **segnalatore di potenziali anomalie, a causa dei limiti insiti negli stessi criteri su cui si fondano e nella correttezza dei dati in base ai quali sono elaborati**.

1. Media storica pari a zero e R&S svolta prevalentemente *intra-muros* senza personale qualificato

L'**indicatore 1), segnalatore di potenziale assenza di novità e sistematicità**, è piuttosto frequente, verificandosi ognqualvolta contemporaneamente:

- il campo RU100 col.1 “media storica” del modello redditi risulti non compilato;
- il campo RU100 col. 3 “spese del personale” del modello redditi risulti diverso da zero;
- **il campo IS4 col.2 “Personale addetto alla ricerca e sviluppo” del modello Irap risulti non compilato.**

L'indicatore presuppone un **collegamento, non sempre valevole, tra personale qualificato e compilazione della deduzione Irap sopra citata**.

2. Splafonamento da media storica ricostruita in base al quadro IS del modello Irap

L'indicatore 2) scatta nel caso in cui **la media dei valori esposti nei campi IS4 col.2 dei modelli Irap dei periodi d'imposta 2012/2014 risulti superiore al valore dichiarato nel campo RU100 col.1 “media storica” del Modello Redditi** del periodo d'imposta di maturazione del credito.

Tuttavia il criterio alla base della quantificazione della media storica del credito R&S, ispirato al c.d. **“principio di omogeneità dei valori”**, imponeva talora esigenze di ricalcolo che potrebbero generare l'*alert*.

3. Splafonamento da media storica ricostruita in base ai dati di bilancio

L'indicatore 3) si riferisce al caso in cui la media 2012/2014, ricostruita in base alle **variazioni annuali delle voci di stato patrimoniale relative a brevetti, spese di sviluppo e di ricerca applicata, risultati superiore al valore del campo RU100 col.1 “media storica” del modello redditi**.

4. Crediti trasferiti da soggetti terzi

L'indicatore 4) si riferisce alla compilazione, nel modello redditi, del **rigo RU3 “Credito d'imposta ricevuto” nei casi in cui il soggetto cedente, identificato nella sezione VI-A del quadro RU, non risulti aver posto in essere alcuna operazione straordinaria**.

Il credito d'imposta R&S poteva infatti essere **trasferito soltanto nell'ambito di un'operazione straordinaria o all'interno del consolidato fiscale**.

5. Splafonamento da aliquota di computo errata

L'indicatore 5) scatta nel caso in cui **il rapporto tra credito maturato**, dichiarato al rigo RU5 col.3 “Credito d'imposta spettante nel periodo”, e le **spese incrementali**, come risultanti al rigo RU100 della sezione IV-bis o IV, **risulti superiore al 50%, intensità massima di credito applicabile nei periodi 2015/2019**.

L'indicatore pare non tenere in considerazione il maggiore credito derivante dalle spese di certificazione contabile, entro il limite annuo di euro 5.000 e per le sole imprese non soggette *ex lege* a revisione legale dei conti. Si prenda **ad esempio** il caso di un'impresa che abbia maturato, nel periodo d'imposta 2018 (aliquota del 50%) il seguente credito R&S:

- spese incrementali per R&S euro 50.000, risultanti dai dati esposti al rigo RU100 del Modello Redditi 2019;

- credito R&S euro 25.000 + euro 5.000 (spese certificazione contabile) = euro 30.000, dichiarato al rigo RU5 col. 3 del modello redditi 2019;
- **credito R&S/spesa incrementale = 30.000/50.000 = 60% > 50%.**

6. Splafonamento da spesa insufficiente

L'indicatore 6) scatta quando **le spese dichiarate nella sezione IV-bis o IV del quadro RU del Modello Redditi sono complessivamente inferiori a 30.000 euro**, investimento minimo al superamento del quale la previgente disciplina subordinava la spettanza del credito.

7. Mancato incremento della media storica

L'indicatore 7) scatta quando **le spese dichiarate nella sezione IV-bis o IV del quadro RU del Modello Redditi sono inferiori o uguali alla “media storica”**, di cui al rigo RU100 col. 1.

8. Spese di R&S composte da spese per personale interno

L'indicatore 8), segnalatore secondo le Entrate di **potenziale assenza di novità e di ricerca non sperimentale**, si riferisce ai casi in cui, contemporaneamente:

- **il rapporto tra spese del personale e costi totali di R&S intra-muros sia maggiore o uguale al 95%;**
- **il rapporto tra spese extra-muros e totale spese intra-muros sia minore o uguale al 5%.**

Non è infrequente che le attività di R&S siano realizzate in modalità *intra-muros*, **avvalendosi prevalentemente o esclusivamente di risorse qualificate interne all'azienda**.

9. Elevata incidenza delle spese per il personale impegnato in R&S

L'indicatore 9) potrebbe essere sintomatico di errata indicazione nel Modello Redditi o erronea quantificazione ai fini del credito d'imposta delle spese del personale impiegato in R&S.

L'indice è calcolato mediante **il rapporto tra costo del personale indicato in RU100 col.3 e totale della voce B9) di Conto Economico del bilancio civilistico depositato**.

10. Assenza di dati nel quadro RU

L'indicatore 10) è relativo ai **contribuenti che abbiano omesso l'indicazione del credito R&S nel quadro RU.**

L'omessa indicazione del credito nel modello redditi del periodo d'imposta di maturazione e dei successivi, fino al completamento dell'utilizzo, **obbligatoria ex lege**, rappresenta, come chiarisce la [circolare AdE 13/E/2017](#), **una violazione sanabile** mediante presentazione delle dichiarazioni integrative e versamento della sanzione fissa minima di euro 250 tramite ravvedimento operoso, e **non costituisce causa di decadenza dal diritto all'agevolazione né influenza il momento a partire dal quale il credito è fruibile.**