

Webinar 5 novembre 2021 ore 10

COME DIFENDERSI DA UNA VERIFICA SUL BONUS R&S

ASPETTI FISCALI

A cura di Marcello Orsatti, Confindustria Udine

NORMA IN ESAME

- art. 3 D.L. 23 dicembre 2013 n. 145 **periodi d'imposta 2015 – 2019**

- comma 10: *“qualora, in sede di controlli, si accerti l'indebita fruizione, anche parziale, del credito di imposta, per **mancato rispetto delle condizioni richieste dalla legge** o per **inammissibilità dei costi**, l'Agenzia delle Entrate provvede al recupero del credito indebitamente utilizzato, maggiorato di interessi e sanzioni come per legge.”*

- D.M. 27.05.2015:

- relazione tecnica (obbligatoria dal 2018) → deve illustrare le finalità, i contenuti e i risultati dell'attività di R&S
- certificazione di costi da parte del revisore legale → attesta l'effettivo sostenimento delle spese e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dall'impresa
- indicazione nel quadro RU della dichiarazione dei redditi
- compensazione in F24 con apposito codice tributo.

LA PRINCIPALE CRITICITA': LA NOZIONE DI R&S AGEVOLABILE

- percorso interpretativo ondivago e sempre più stringente:

- circolari AE n. 5 del 16.03.2016 e n. 13 del 27.04.2017 → nessun riferimento ai manuali di Frascati e Oslo e al concetto di novità “assoluta” (83 + 81 pagine)
- circolare Mise n. 59990 del 9.02.2018 → prima apparizione del riferimento al manuale di Frascati
- risoluzione AE n. 46 del 22.06.2018 (software) → R&S non agevolabile in caso di utilizzo di tecnologie e immobilizzazioni tecniche, seppur di avanguardia ma già ampiamente diffuse nel settore di riferimento
- risoluzione AE n. 40 del 2.4.2019 → solo progetti per il superamento di una o più incertezze scientifiche o tecnologiche, la cui soluzione non sarebbe possibile sulla base dello **stato dell'arte del settore di riferimento** e cioè applicando le tecniche o le **conoscenze già note e disponibili** in un determinato comparto scientifico o tecnologico.

Dal 2018

l'AE attribuisce un decisivo rilievo al requisito della **novità intesa in senso assoluto** rispetto alle conoscenze esistenti nel settore di appartenenza a livello mondiale, purchè disponibili per l'impresa.

Relazione illustrativa al D.L. 146/2021 - Sanatoria

*L'opportunità di un tale approccio muove **dall'esigenza di prendere atto delle difficoltà tecniche e delle incertezze che hanno caratterizzato la disciplina agevolativa in parola. Infatti, l'estremo tecnicismo che caratterizza la materia ha richiesto ripetuti interventi di prassi a opera dell'Agenzia delle entrate e del***

Ministero dello sviluppo economico che, in alcuni casi, sono intervenuti in epoca successiva alla fruizione del beneficio da parte delle imprese. Al riguardo, particolare rilievo hanno assunto i chiarimenti dettati dall'Agenzia delle entrate e dal Ministero dello sviluppo economico in diversi recenti interventi di prassi (si veda, per la prassi dell'Agenzia delle entrate, la risoluzione n. 46 del 2018, la risoluzione n. 40 del 2019 e la circolare n. 8 del 2019), nonché gli interventi normativi succedutisi nel corso degli ultimi anni.

Risposta Mef a interrogazione parlamentare 26.6.2019 n. 5-02356

- con la risoluzione n. 40 del 2.04.2019 l'AE **non ha introdotto alcuna modifica dei criteri di individuazione delle attività ammissibili al credito d'imposta**. La citata risoluzione, infatti, contiene una puntuale ricognizione delle fattispecie agevolabili e di quelle non agevolabili del tutto in linea, oltre che con il dettato normativo, con i precedenti interventi di prassi in materia (circolari 5/2016, 13/2017 e risoluzione 46/2018)

- *sussiste incertezza obiettiva di fronte a previsioni normative equivoche, tali da ammettere interpretazioni diverse e da non consentire, in un determinato momento, l'individuazione certa di un significato determinato... l'errore di diritto viene ritenuto rilevante, tale cioè da escludere la colpa. In applicazione del richiamato principio, la soluzione prospettata dagli Onorevoli interroganti è già stata ammessa con diversi documenti di prassi, quali le già richiamate, circolari n. 10/E del 16 maggio 2018 e n. 13/E del 27 aprile 2017, con cui l'Agenzia delle Entrate ha già riconosciuto la possibilità, per l'impresa che a seguito dell'emanazione di nuovi chiarimenti interpretativi intenda rideterminare l'importo del credito d'imposta già fruito di presentare dichiarazione integrativa a sfavore e di procedere al versamento del credito non spettante senza alcuna sanzione.*

LA “FARSA” DEGLI INTERPELLI TECNICI

- circolari AE n. 5 e 9 del 2016 → fai interpello che ci pensiamo noi ad acquisire il parere tecnico dal Mise se necessario
- circolare AE n. 13 del 2017 → non serve che fai interpello, potresti chiedere direttamente il parere tecnico al Mise
- **circolare AE n. 31 del 23.12.2020** → per sapere se la R&S è agevolabile l'impresa non può fare interpello all'AE in quanto INCOMPETENTE SU QUESTIONI TECNICHE, deve chiedere al Mise
- il Mise non ha l'obbligo di rispondere e non vale il silenzio-assenso¹

LA “BEFFA” DELLE CONTESTAZIONI TECNICHE DA PARTE DELL'AE

- **circolare AE n. 31 del 23.12.2020** → gli uffici periferici possono contestare l'ambito aggettivo della R&S, anche senza acquisire il parere del Mise, qualora i singoli verificatori dovessero ritenere “in base a proprie autonome valutazioni” che la R&S non presenta i requisiti tecnici per essere agevolata
- **marginale di discrezionalità troppo ampio** lasciato ai verificatori, spesso privi delle competenze tecniche necessarie per comprendere e valutare i contenuti tecnici della R&S

BONUS R&S CONTESTATI

Relazione tecnica al D.L. 146/2021 (sanatoria) → stima che il 25% dei bonus R&S non spettanti siano frodi (non sanabili)

Atti di recupero notificati nel quinquennio 2017-2021 (dati al 30.6.2021) → 804+164 pvc

¹ Dal 2015 il Mise ha rilasciato 70 pareri su richiesta di AE e GDF + 60 per risposte a interpello AE.

Atti di recupero notificati da AE dal 2017 al 2021 → recuperati 95 mln di € all'anno per sanzioni e interessi

FATTORI DI RISCHIO CHE POSSONO PORTARE A UNA VERIFICA

Circolare AE n. 4 del 7.5.2021

- scarsa o assente compatibilità tra attività di R&S e codice Ateco dichiarato
- inadeguatezza della struttura organizzativa aziendale
- formale assenza di costi per attività di R&S intra-muros nei periodi d'imposta 2012-2013-2014 (media storica pari a zero)
- utilizzo in compensazione del credito d'imposta con somme iscritte a ruolo o con somme dovute a seguito di atti di accertamento, specie se oggetto di definizione con adesione, mediazione, conciliazione.

Circolare GdF n. 0210419 del 28.7.2021

- scarsa compatibilità tra attività di R&S e attività economica dichiarata e/o svolta
- presenza di dichiarazioni dei redditi integrative relative a più periodi d'imposta per evidenziare i crediti compensati nel quadro RU, in particolare qualora i modelli risultino trasmessi nello stesso giorno
- mancata indicazione nei relativi bilanci d'esercizio di riferimenti all'attività di R&S
- omesso deposito dei bilanci d'esercizio
- utilizzo in compensazione del credito d'imposta con somme iscritte a ruolo, oneri fiscali e previdenziali relativi al personale, rateizzazioni o con somme dovute a seguito di controlli dei modelli dichiarativi.

SANZIONI APPLICABILI

Art. 13 commi 4 e 5 D.Lgs. 471/97:

- comma 4 → 30% del **credito non spettante**
- comma 5 → dal 100% al 200% del **credito inesistente**

Definizione di credito inesistente: è inesistente il credito in relazione al quale manchi, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli automatizzati².

Circolare AE n. 31 del 23.12.2020 → se le attività svolte non rientrano nella nozione di R&S agevolabile → **applicare sempre la sanzione per credito inesistente.**

Credito inesistente conseguenze:

- accertamento entro 8 anni
- versamento in misura piena di imposte, sanzioni e interessi fin dal 1° grado di giudizio
- non invocabile la causa di non punibilità penale per intervenuto pagamento dell'intero debito (imposte, interesse e sanzioni) prima dell'apertura del dibattimento di 1° grado³.

Profili penali:

- le indebite compensazioni annuali di **crediti fiscali > 50.000 €** sono sempre penalmente rilevanti⁴:

² Di cui agli artt. 36-bis e 36-ter D.P.R. 600/73.

³ Art. 13 comma 1 D.Lgs. 74/2000.

- credito non spettante → da 6 mesi a 2 anni di reclusione⁵;
- credito inesistente → da 18 mesi a 6 anni di reclusione⁶.

Secondo Confindustria⁷ e Assonime⁸, la sanzione per credito inesistente dovrebbe essere limitata alle ipotesi di **insidiosità della condotta** del contribuente caratterizzata da:

- frodolenzia
- mancato svolgimento dell'attività di R&S
- assenza degli oneri documentali
- oneri documentali non veritieri.

TERMINE PER L'ACCERTAMENTO

CREDITO NON SPETTANTE
Entro il 31 dicembre del 4° anno successivo a quello di utilizzo in F24 (5° dal 2016 ⁹)
CREDITO INESISTENTE
Entro il 31 dicembre dell'8° anno successivo a quello di utilizzo in F24

TIPOLOGIA DI CONTESTAZIONI

1) assenza del requisito della novità

- circolare AE n. 31 del 23.12.2020 → se le attività svolte non rientrano nella R&S agevolabile viene applicata automaticamente (a prescindere, cioè, da ogni altra indagine sulle circostanze che caratterizzano la fattispecie) la **sanzione prevista per l'utilizzo di crediti inesistenti**

2) innovazioni di processo

spesso contestate

3) software

viene contestato il requisito della novità se il contribuente utilizza soluzioni tecnologiche esistenti che sono state modellate per creare sistemi nuovi, anche nei casi in cui queste tecnologie siano solo il mezzo o lo strumento e non l'obiettivo o il risultato finale del progetto (in pratica sarebbe riconosciuto solo lo sviluppo di un nuovo linguaggio)

4) R&S affidata a terzi: requisiti del fornitore

- verifica sui requisiti soggettivi (codice Ateco, organigramma, operatività, ecc.) e oggettivi (beni strumentali, personale qualificato, ecc.) del fornitore a cui è stata commissionata la R&S
- attenzione ai fornitori di beni

5) R&S commissionata da terzi

il bonus spetta al committente

6) congruità dei costi oggetto di certificazione da parte del revisore

volta a verificare la sussistenza dei seguenti **elementi**:

- ammissibilità;
- effettività;

⁴ Conseguenza comune alle due fattispecie penali è il raddoppio degli ordinari termini per l'accertamento che non opera qualora la denuncia da parte dell'Amministrazione finanziaria sia presentata oltre la scadenza ordinaria (art. 43 D.P.R. 600/73).

⁵ Art. 10-quater comma 2 D.Lgs. 74/2000.

⁶ Art. 10-quater comma 1 D.Lgs. 74/2000.

⁷ Confindustria 25.6.2021 "Considerazioni sul quadro sanzionatorio del credito R&S".

⁸ Circolare Assonime n. 23 del 14.11.2019.

⁹ DRE Piemonte 15.10.2020 n. 0061680.

➤ inerenza.

7) inadeguatezza della struttura organizzativa aziendale

8) mancata attinenza della R&S svolta col codice Ateco o l'attività effettivamente svolta

L'AVALLO GOVERNATIVO

Risposta del Governo all'interrogazione parlamentare n. 3-02610 del 5.08.2021

- confermato il carattere residuale e discrezionale della richiesta di parere tecnico al Mise come una facoltà azionabile dall'AE e non come obbligo
- le imprese possono sempre avvalersi dell'autonoma acquisizione di parere tecnico del Mise in relazione all'esistenza di attività di R&S ammissibili
- confermata la qualifica, ai fini sanzionatori di credito inesistente per l'assenza, in tutto o in parte, del presupposto costitutivo e per l'impossibilità di riscontrarne l'inesistenza mediante i controlli automatici
- il contribuente può ricorrere al ravvedimento operoso anche successivamente alla constatazione della violazione purché prima della notifica dell'atto di recupero
- l'AE può ridurre la sanzione fino alla metà del minimo in ragione delle circostanze che rendono **manifesta la sproporzione** tra l'entità del tributo cui la violazione si riferisce e la sanzione¹⁰
- in molte risposte di parere tecnico relative a fattispecie carenti sotto il profilo della novità **lo stesso Mise ha segnalato all'AE l'opportunità di valutare l'applicazione dell'esimente sanzionatoria delle obiettive condizioni di incertezza.**

COME DIFENDERSI IN SEDE DI VERIFICA

1. Obiettive condizioni di incertezza interpretativa → NO SANZIONI

Statuto dei diritti del Contribuente Legge n. 212/2000 art. 10 - Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente

- *i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria sono improntati al principio della collaborazione e della buona fede*
- *non sono irrogate sanzioni nè richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorchè successivamente modificate dall'amministrazione medesima, o qualora il suo comportamento risulti posto in essere a seguito di fatti direttamente conseguenti a ritardi, omissioni od errori dell'amministrazione stessa*
- *le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria...*

D.Lgs. 472/97 art. 6 comma 2 - Cause di non punibilità

2. *Non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono...*

D.Lgs. 546/92 art. 8 - Errore sulla norma tributaria

1. *La commissione tributaria dichiara non applicabili le sanzioni non penali previste dalle leggi tributarie quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce.*

¹⁰ Art. 7 comma 4 D.Lgs. 472/97.

Circolare Min. Finanze n. 180 del 10 luglio 1998

Sussiste incertezza obiettiva di fronte a previsioni normative equivocate, tali da ammettere interpretazioni diverse e da non consentire, in un determinato momento, l'individuazione certa di un significato determinato.

Risposta a interrogazione parlamentare 16 giugno 2019

*L'Agenzia delle Entrate ha già riconosciuto la possibilità, per l'impresa che a seguito dell'emanazione di nuovi chiarimenti interpretativi intenda rideterminare l'importo del credito d'imposta già fruito di **presentare dichiarazione integrativa a sfavore e di procedere al versamento del credito non spettante senza alcuna sanzione***

Risposta a interrogazione parlamentare 5 agosto 2021

Applicare l'esimente da sanzioni in assenza di specifiche criticità di tipo documentale e quando la questione riguarda la verifica dei contenuti di novità e originalità.

Assonime circolare 30 del 29 ottobre 2021

*La delimitazione in concreto dell'ambito oggettivo dell'incentivo e, cioè, la verifica circa la riconducibilità dell'attività per la quale l'impresa invoca il riconoscimento dell'agevolazione fra quelle indicate dalla predetta disposizione richiede valutazioni di carattere eminentemente tecnico e particolarmente complesse, in relazione alle quali **non è infrequente registrare diversità di vedute anche fra soggetti altamente qualificati e "terzi" rispetto alle imprese interessate**. Né priva di rilevanza è la circostanza che ab initio **le imprese si sono ritrovate ad applicare l'agevolazione in assenza di indicazioni ufficiali da parte dei competenti organi**.*

Relazione illustrativa al D.L. 146/2021 - Sanatoria

...prendere atto delle difficoltà tecniche e delle incertezze che hanno caratterizzato la disciplina agevolativa in parola. Infatti, l'estremo tecnicismo che caratterizza la materia ha richiesto ripetuti interventi di prassi a opera dell'Agenzia delle entrate e del Ministero dello sviluppo economico che, in alcuni casi, sono intervenuti in epoca successiva alla fruizione del beneficio da parte delle imprese.

Relazione tecnica al D.L. 146/2021 - Sanatoria

...in ragione di errori scusabili del contribuente, derivanti dal complesso quadro di regolamentazione e prassi che ha caratterizzato l'agevolazione.

L'oggettiva incertezza interpretativa è dimostrata:

- dal susseguirsi di documenti interpretativi del Mise e dell'AE
- dalla radicale revisione dell'impianto normativo a partire dal 2020
- dall'introduzione della sanatoria 2021.

2. Chiarimenti di prassi non retroattivi

- contestare la tendenza ad applicare retroattivamente i chiarimenti interpretativi resi da AE e Mise → devono essere salvaguardati i comportamenti tenuti prima
- **per i periodi dal 2015 al 2017** → riconoscere la piena buona fede le obiettive condizioni di incertezza sul concetto di "novità assoluta" introdotto nel 2018

3. Chiedere che venga acquisito il parere tecnico al Mise per INCOMPETENZA TECNICA dei verificatori AE

Enrico De Mita sul Sole 24Ore del 9.6.2021 → “*Se pensiamo alla responsabilità penale che può derivare da una comunicazione alla Procura di una notizia di reato infondata, a partire dalla carenza di istruttoria, non è difficile concludere per la **responsabilità personale**, quanto meno da illecito extracontrattuale, **del funzionario dell’agenzia delle Entrate che, senza le dovute acquisizioni peritali, ha dato seguito, in sede amministrativa e penale, a iniziative informate da certo difetto di istruttoria.**”.*

4. Richiedere (almeno) la riduzione delle sanzioni per obiettiva sproporzione

richiedere la riduzione della sanzione alla metà del minimo **per obiettiva sproporzione** ex art. 7 comma 4 D.Lgs. 472/97 → facoltà riconosciuta nella circolare AE n. 31/E/2020

PRIME PRONUNCE GIURISPRUDENZIALI

CTP Ancona sentenza 392/2/2021 e CTP Vicenza sentenza 365/3/2021 → difetto di competenza dell’AE nel disconoscimento del bonus R&S sotto il profilo tecnico senza aver acquisito il parere Mise.

Decisione del Tribunale di Aosta 6.05.2021 → ha ritenuto non sussistente l’indebita fruizione del credito in quanto i riferimenti ai Manuali di Frascati e di Oslo sono entrati nella prassi dell’amministrazione soltanto di recente e non possono avere carattere retroattivo.

CTR Emilia-Romagna sentenza n. 2342 del 28 novembre 2019 → credito inesistente solo se la documentazione è stata artificiosamente predisposta oppure non è veritiera.

IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

E’ possibile regolarizzare la posizione eseguendo spontaneamente il pagamento:

- del credito d’imposta
- degli interessi calcolati al tasso legale
- della sanzione in misura ridotta a 1/5 del minimo se la regolarizzazione avviene dopo la constatazione della violazione con Pvc¹¹.

Il ravvedimento non sana il penale.

LA SANATORIA DEL D.L. 146/2021 (art. 5 commi da 7 a 12)

I soggetti che al 22.10.2021 hanno utilizzato in compensazione il bonus R&S ex art. 3 D.L. 145/2013 (periodi dal 2015 al 2019) possono riversare il credito utilizzato, **senza applicazione di sanzioni e interessi**.

Sanatoria esclusa → con un atto di recupero crediti/altri provvedimenti impositivi divenuti definitivi al 20.10.2021.

Beneficiari → imprese che hanno realmente svolto l’attività non qualificabile come R&S agevolabile.

La sanatoria non spetta qualora il credito d’imposta 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.

¹¹ Il ravvedimento è inibito solo dalla notifica degli atti di liquidazione e di accertamento (comprese le comunicazioni da controllo automatizzato e formale delle dichiarazioni).

Procedura:

- provvedimento attuativo AE entro il 31.5.2022
- inviare apposita richiesta all'AE entro il 30.9.2022
- riversare il credito entro il 16.12.2022 in 3 rate annuali di pari importo (no compensazione)
- no rateazione in caso di contestazione già avvenuta.

Il perfezionamento del riversamento esclude la punibilità penale dell'indebita compensazione ai sensi dell'art. 10-quater D.Lgs. n. 74/2000.