

Credito d'imposta per investimenti entro il 2019 nel Mezzogiorno

Aspetti operativi e controllo ex post del fisco

a cura di Isabella Buscema

www.commercialistatelematico.com

INDICE

Introduzione	2
Premessa	2
Come fruire del credito	3
Ambito soggettivo	4
Previa realizzazione dell'investimento per compensare	4
Data di avvio	5
Acquisizioni dal 1° marzo 2017	5
Decadenza	6
Natura dei beni e natura dell'investimento	6
Modalità di utilizzo del credito d'imposta	7
Trattamenti fiscali del credito	8
Rideterminazione del credito	9
Controlli ed aspetti sanzionatori	9
Termini di decadenza	10
Regime processuale	11
Aspetti penali	11

Introduzione

[\(Torna all'indice\)](#)

Il presente contributo prende in considerazione gli aspetti operativi e i requisiti essenziali per l'ottenimento dell'agevolazione, sulla sussistenza dei quali sono mirati i controlli ex post del fisco, fermo restando che i beneficiari possono utilizzare il credito d'imposta maturato ovvero quello corrispondente agli investimenti già realizzati al momento della compensazione per non incorrere nelle previste violazioni sostanziali (Circolare n.34/E/2016). Nel caso in cui, a seguito dei controlli, si accerti l'indebita fruizione, anche parziale, del credito d'imposta per il mancato rispetto delle condizioni richieste ovvero a causa dell'inammissibilità dei costi sulla base dei quali è stato determinato l'importo fruito, l'Agenzia delle Entrate provvede al recupero del relativo importo, maggiorato di interessi e sanzioni. In particolare: in caso di utilizzo del credito d'imposta in misura superiore a quella spettante, si applica la sanzione pari al 30% del credito utilizzato; in caso di utilizzo in compensazione di un credito d'imposta inesistente, si applica la sanzione dal 100% al 200% della misura del credito stesso, senza possibilità di applicare la definizione agevolata.

Premessa

[\(Torna all'indice\)](#)

Il "**credito di imposta per gli investimenti nel mezzogiorno**" è stato istituito dall'articolo 1, commi da 98 a 108, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge stabilità 2016), a favore delle imprese che effettuano l'acquisizione di beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive ubicate nelle zone assistite delle regioni Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia, Molise, Sardegna e Abruzzo, per gli investimenti realizzati dal 01/01/2016 e fino al 31/12/2019. Con la legge 27 febbraio 2017, n. 18 (pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 49 del 28 febbraio 2017), di conversione del decreto-legge 29 dicembre 2016, n. 243, sono state apportate modifiche alla previgente normativa per gli investimenti realizzati a far data 01/03/2017. L'intensità dell'agevolazione è pari al: 45% dell'investimento ammissibile per le piccole imprese, 35% dell'investimento ammissibile per le medie imprese, 25% dell'investimento ammissibile per le grandi imprese.

La normativa previgente prevedeva un credito d'imposta nella misura massima del:

- 20% per le piccole imprese
- 15 % per le medie imprese
- 10 % per le grandi imprese.

Con la nuova normativa, invece, sono state aumentate le aliquote per tutti i tipi di impresa, che dal primo marzo 2017 raggiungono la misura massima del:

- 45 % per le piccole imprese
- 35 % per le medie imprese
- 25 % per le grandi imprese.

Per gli investimenti nelle aree ammissibili agli aiuti a finalità regionale ai sensi dell'art. 107, paragrafo 3, lett. c), del T.F.U.E. (i.e. Molise e Abruzzo) sono previsti i seguenti massimali

di intensità: - 30% per le piccole imprese; - 20% per le medie imprese; - 10% per le grandi imprese.

La misura del credito d'imposta dipende dalla dimensione del soggetto (classificabile come piccola, media o grande impresa in relazione alle variabili dipendenti/fatturati/totale di bilancio); tale misura è stata variata ed ampliata con la "seconda versione" dell'agevolazione, a far data dal 01.03.17

L'ammontare massimo di ciascun progetto di investimento è pari a 3 milioni di euro per le piccole imprese, a 10 milioni per le medie imprese e a 15 milioni per le grandi imprese. Secondo la circolare n. 12/2017 nel caso in cui l'investimento abbia avuto inizio prima del 1 marzo 2017 e si sia concluso successivamente i nuovi limiti trovano applicazione per l'intero progetto d'investimento. La norma non prevede un importo minimo dell'investimento da realizzare, né all'interno di ciascun anno interessato, né complessivamente, con riferimento all'intero programma di investimento.

Come fruire del credito

[\(Torna all'indice\)](#)

Il credito d'imposta è attribuito in relazione agli investimenti realizzati a decorrere dal 1° gennaio 2016 fino al 31 dicembre 2019.

Per fruire del credito d'imposta, i soggetti interessati devono presentare all'Agenzia delle Entrate un'apposita comunicazione nella quale devono essere indicati i dati degli investimenti agevolabili e del credito d'imposta del quale è richiesta l'autorizzazione alla fruizione. La comunicazione deve essere presentata all'Agenzia delle Entrate esclusivamente in via telematica, direttamente da parte dei soggetti abilitati o tramite i soggetti incaricati di cui ai commi 2-bis e 3 dell'articolo 3 del DPR 322/1998 a partire dal 30 giugno 2016 e fino al 31 dicembre 2019.

L'autorizzazione o meno alla fruizione del credito d'imposta è comunicata dall'Agenzia delle entrate in via telematica mediante un'apposita ricevuta. La ricevuta è resa disponibile nella sezione "Ricevute" dell'area autenticata dei Servizi Telematici dell'Agenzia delle entrate (<http://telematici.agenziaentrate.gov.it>), cui si accede inserendo le credenziali di accesso (nome utente, password, codice PIN). Per trovare la ricevuta, si consiglia di selezionare la voce 'Ricerca ricevute' e di impostare la ricerca inserendo nell'apposito campo il numero di protocollo telematico di ricezione della comunicazione (CIM 16 o CIM 17) presentata in via telematica all'Agenzia delle entrate. Nella sezione sono comunque specificati altri metodi di ricerca utilizzabili.

Il beneficiario può utilizzare il credito d'imposta maturato solo in compensazione presentando il modello F24 esclusivamente tramite Entratel o Fisconline, pena il rifiuto dell'operazione di versamento, a partire dal quinto giorno successivo alla data di rilascio della ricevuta attestante la fruibilità del credito d'imposta.

Ambito soggettivo

[\(Torna all'indice\)](#)

Destinatari di tale beneficio sono tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa, individuabili in base all'articolo 55 del TUIR n. 917/1986, indipendentemente dalla natura giuridica assunta, che effettuano nuovi investimenti destinati a strutture produttive situate nelle aree ammissibili.

L'agevolazione non si applica ai soggetti che operano nei settori dell'industria siderurgica, carbonifera, della costruzione navale, delle fibre sintetiche, dei trasporti e delle relative infrastrutture, della produzione e della distribuzione di energia e delle infrastrutture energetiche, nonché ai settori creditizio, finanziario e assicurativo.

Ai fini dell'individuazione del settore di appartenenza si tiene conto del codice attività, compreso nella tabella ATECO 2007, indicato nel modello di comunicazione per la fruizione del credito d'imposta per gli investimenti nel mezzogiorno, riferibile alla struttura produttiva presso la quale è realizzato l'investimento oggetto dell'agevolazione richiesta.

L'agevolazione, inoltre, non si applica alle imprese in difficoltà. Non è "*impresa in difficoltà*", quella che risulta aver incrementato il volume di affari, aver conseguito utili e dichiarato risultati positivi di esercizio, nonché risulta aver aumentato nell'esercizio in esame il capitale sociale.

Previa realizzazione dell'investimento per compensare

[\(Torna all'indice\)](#)

L'investimento deve essere stato già "realizzato" al momento in cui si effettuano le compensazioni; le spese di acquisizione dei beni seguono le regole generali di competenza di cui all'art. 109, co. 1 e 2 del Tuir N. 917/1986.

Tuttavia, l'avvio dell'investimento non può essere anteriore alla data del 01.01.2016, per il bonus "prima versione", ovvero alla data del 01.03.2017, per il bonus "seconda versione"¹.

L'agevolazione spetta non solo per l'acquisto dei beni da terzi ma anche per la realizzazione degli stessi in economia o mediante contratto di appalto.

Nell'ipotesi in cui l'investimento venga realizzato attraverso un contratto di appalto a terzi, i costi si considerano sostenuti alla data di ultimazione della prestazione ovvero, in caso di stati di avanzamento lavori, alla data di accettazione degli stessi senza riserve. Il riferimento alla somma liquidata sulla base del SAL permette di individuare con certezza la porzione di opera realizzata e quindi agevolabile nell'ambito di ciascun periodo di imposta².

Per gli investimenti realizzati in economia i relativi costi sono determinati con riferimento alle spese complessivamente sostenute nel periodo d'imposta, avuto sempre riguardo ai criteri di competenza di cui all'art. 109 del T.U.I.R.

Data di avvio

[\(Torna all'indice\)](#)

Ai fini dell'ammissibilità alle agevolazioni, i programmi di investimento devono essere avviati successivamente al 1° gennaio 2016, data di entrata in vigore della legge istitutiva del credito d'imposta. Per i contratti relativi al progetto d'investimento, con impegno giuridico sottoscritto nel 2015, occorre disconoscere interamente il credito d'imposta.

Un progetto può considerarsi "avviato" nel momento in cui il soggetto interessato pone in essere comportamenti giuridicamente rilevanti, diretti in modo non equivoco a realizzare gli investimenti pianificati.

L'avvio può risultare da uno o più elementi tra loro coordinati, che diano prova certa dell'inizio del progetto di investimento.

Tale prova dovrà essere fornita con modalità differenti a seconda della natura dei beni oggetto di agevolazione (es. versamento di acconti, effettuati tramite bonifici bancari, riconducibili al contratto concluso tra le parti; negoziazione di assegni inequivocabilmente riferibili all'investimento contemplato dal contratto; documenti provenienti da terzi, che attestino con certezza l'impegno ad acquisire il bene oggetto dell'investimento quali, certificazioni del servizio postale, scritture relative a movimentazioni bancarie e, in genere, documenti formati o attestazioni provenienti da pubblici ufficiali).

Per avvio dell'investimento si intende la data del primo impegno giuridicamente vincolante ad ordinare i beni oggetto d'investimento, ovvero qualsiasi altro impegno che renda irreversibile l'investimento stesso (Circolare 34/2016).

Acquisizioni dal 1° marzo 2017

[\(Torna all'indice\)](#)

Le acquisizioni di beni effettuate a partire dal 1° marzo 2017 sono interamente assoggettate alla disciplina vigente.

Il credito d'imposta spettante deve essere determinato sul costo complessivo sostenuto per l'acquisizione dei beni agevolabili.

Il beneficio deve essere calcolato non al netto ma al lordo degli ammortamenti.

La determinazione del credito d'imposta sarà effettuata sulla base del costo complessivo dei beni acquisiti, e non più al netto degli ammortamenti fiscali dedotti nel periodo d'imposta³.

Anno 2017 dal 01 marzo				
	Investimento lordo		Investimento netto	
	DICHIARATO	ACCERTATO	DICHIARATO	ACCERTATO
IMPIANTI				
MACCHINARI				
ATTREZZATURE				
TOTALE				
Intensità aiuto			45%	45%
Credito spettante				

Decadenza

[\(Torna all'indice\)](#)

L'ubicazione della struttura produttiva presso la quale sono effettuati gli investimenti è un elemento fondamentale, anche per lo spirito con cui è concessa l'agevolazione; i beni devono essere "attivati" entro due anni dall'acquisizione, e devono permanere nella stessa struttura per almeno cinque anni dall'attivazione.

Il mancato riscontro della presenza dei beni oggetto dell'investimento presso la struttura di ubicazione indicata determina la decadenza dall'agevolazione.

Il riscontro della presenza dei beni consiste nell' identificazione degli stessi, attraverso, ad esempio, il numero di matricola del macchinario, per il successivo ulteriore riscontro nelle fatture d'acquisto, nei contratti etc.

Natura dei beni e natura dell'investimento

[\(Torna all'indice\)](#)

Sono agevolabili gli investimenti, facenti parte di un progetto di investimento iniziale come definito all'articolo 2, punti 49, 50 e 51, del regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014, **relativi all'acquisto**, anche mediante contratti di locazione finanziaria, **di macchinari, impianti e attrezzature varie** destinati a strutture produttive già esistenti o che vengono impiantate nel territorio.

Gli investimenti, quindi, devono consistere in macchinari, impianti e attrezzature varie. Rientrano tra i beni agevolabili anche quelli acquisiti mediante leasing finanziario con acquisto finale. Non sono agevolabili i beni mobili, il bene usato (la norma prevede solo beni nuovi), il rifacimento dell'impianto elettrico, realizzato su beni di terzi, qualora non costituisca impianto autonomo facilmente asportabile⁴, i beni costituenti manutenzione ordinaria come la sostituzione dei sanitari, i beni costituenti manutenzione ordinaria come la sostituzione di un motore ed i ricambi per i macchinari; i beni utilizzabili nell'ambito di una attività (il trasporto

di cose) che per espressa previsione normativa, non possono dar luogo ad investimenti da cui possa originare il credito di imposta. Sono esclusi dall'agevolazione i beni merce destinati alla vendita, beni assemblati o concessi in comodato d'uso. Non sono agevolabili in quanto inclusi nella voce B.II.4 "altri beni", gli investimenti in:

- Mobili (ad esempio: mobili, arredi e dotazioni di ufficio, mobili e dotazioni di laboratorio, di officina, di magazzino e di reparto, mobili e dotazioni per mense, servizi sanitari ed assistenziali);
- Macchine d'ufficio (ad esempio: macchine ordinarie ed elettroniche)
- Automezzi (ad esempio: autovetture, autocarri leggeri, altri automezzi, motoveicoli e simili, mezzi di trasporto interni).

Non sono altresì agevolabili, in quanto espressamente escluse, le immobilizzazioni immateriali di cui alla voce B.I dell'Attivo di Stato Patrimoniale ex art. 2424 c.c.. I beni devono essere nuovi⁵; eventuali beni "complessi"⁶ realizzati in parte con beni usati possono essere agevolabili solo a condizione che il costo sostenuto per i beni usati che li compongono non sia prevalente rispetto a quello dei beni nuovi.

Quanto ad ulteriori requisiti dei beni agevolabili, il riferimento del *comma 98* ai "beni strumentali"⁷ comporta che i beni oggetto di investimento devono caratterizzarsi per il requisito della "strumentalità" rispetto all'attività esercitata dall'impresa beneficiaria del credito d'imposta.

I beni, conseguentemente, devono essere di uso durevole ed atti ad essere impiegati come strumenti di produzione all'interno del processo produttivo dell'impresa. Sono pertanto esclusi i beni autonomamente destinati alla vendita (cd. beni merce), come pure quelli trasformati o assemblati per l'ottenimento di prodotti destinati alla vendita. Si ritengono ugualmente esclusi i materiali di consumo. Sono esclusi tutti gli investimenti che non realizzano una fattispecie di investimento iniziale (ad esempio sostituzione di singoli beni strumentali)⁸.

Non tutti i nuovi investimenti sono agevolabili; occorre che il nuovo investimento determini almeno una delle seguenti condizioni:

- a) Creazione di un nuovo stabilimento;
- b) Ampliamento capacità produttiva di uno stabilimento già esistente;
- c) Diversificazione produttiva, con creazione di un prodotto mai fabbricato precedentemente o con un cambiamento fondamentale del processo produttivo complessivo di uno stabilimento esistente.

Modalità di utilizzo del credito d'imposta

[\(Torna all'indice\)](#)

Le imprese beneficiarie possono utilizzare il credito:

- solo in compensazione ai sensi dell'art. 17 D.Lgs. 9 luglio 1997 n.241;
- presentando il modello⁹ di pagamento F24 esclusivamente tramite il servizio telematico Entratel o Fisconline, pena il rifiuto dell'operazione di versamento;

- a partire dal quinto giorno successivo alla data di rilascio della ricevuta attestante la fruibilità del credito (cd. correttezza formale) e nei limiti dell'importo maturato in relazione agli investimenti già realizzati al momento della compensazione.

Il codice tributo da utilizzare è il 6869, sezione Erario, colonna "**Importi a credito compensati**".

Il campo "**anno di riferimento**" va valorizzato con l'anno di sostenimento dei costi, nel formato AAAA.

L'ammontare del credito utilizzato in compensazione, anche in più soluzioni, non può eccedere l'importo risultante dalla ricevuta dell'Agenzia delle Entrate, pena lo scarto del modello F24. Il credito d'imposta in esame può essere fruito annualmente senza alcun limite quantitativo e, pertanto, per importi anche superiori al limite di 250.000 euro applicabile ai crediti d'imposta di natura agevolativa.

Non si applica neanche il limite generale di compensabilità di crediti di imposta e contributi di cui all'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, pari a 700.000 euro a decorrere dal 1° gennaio 2014. Non trova altresì applicazione la preclusione di cui all'articolo 31 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, che prevede un divieto di compensazione ai sensi dell'articolo 17, comma 1, del decreto legislativo n. 241 del 1997 dei crediti relativi alle imposte erariali in presenza di debiti iscritti a ruolo, per imposte erariali ed accessori, di ammontare superiore a 1.500 euro.

Trattamenti fiscale del credito

[\(Torna all'indice\)](#)

Il credito d'imposta deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi (quadro RU) relativa al periodo d'imposta di maturazione del credito e nelle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d'imposta successivi fino a quello nel quale se ne conclude l'utilizzo. Il credito d'imposta in commento concorre alla formazione del reddito imponibile IRES e del valore della produzione ai fini IRAP. Il credito d'imposta, in assenza di precise disposizioni circa la non tassabilità, è pienamente rilevante come contributo tassabile ai fini IRPEF, IRES e IRAP.

Di converso, le quote di ammortamento calcolate sui beni strumentali agevolabili, sono pienamente deducibili dal reddito di impresa. Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, a decorrere dal periodo d'imposta in cui è stato effettuato l'investimento e deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di maturazione del credito e nelle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d'imposta successivi fino a quello nel quale se ne conclude l'utilizzo (QUADRO RU).

Inoltre, per la compensazione del credito d'imposta, il Mod. F24 deve essere presentato esclusivamente tramite i servizi telematici offerti dall'Agenzia delle entrate, pena il rifiuto dell'operazione di versamento, utilizzando il codice tributo "6869".

Rideterminazione del credito

[\(Torna all'indice\)](#)

Il credito d'imposta si perde:

- se i beni oggetto dell'agevolazione non entrano in funzione entro il secondo periodo d'imposta successivo a quello della loro acquisizione o ultimazione; in questo caso il credito d'imposta è rideterminato escludendo dagli investimenti agevolati il costo dei beni non entrati in funzione;
- se, entro il quinto periodo d'imposta successivo a quello nel quale sono entrati in funzione, i beni sono dismessi, ceduti a terzi, destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero destinati a strutture produttive diverse da quelle che hanno dato diritto all'agevolazione; in questo caso il credito d'imposta è rideterminato escludendo dagli investimenti agevolati il costo dei beni distolti dall'originario e legittimo impiego;
- qualora non venga esercitato, entro il periodo di vigilanza, il riscatto dei beni acquisiti in leasing.

Se nel periodo d'imposta in cui si verifica una delle suddette ipotesi, vengono acquisiti beni della stessa categoria di quelli agevolati, non è più prevista la possibilità di rideterminare il credito d'imposta escludendo soltanto la quota di costo non ammortizzato degli investimenti agevolati che eccede i costi delle nuove acquisizioni.

Il credito d'imposta indebitamente utilizzato per effetto di una eventuale rideterminazione, deve essere versato, senza applicazione di sanzioni, entro il termine di versamento a saldo dell'imposta sui redditi dovuta per l'esercizio in cui si verificano le ipotesi in commento.

Controlli ed aspetti sanzionatori

[\(Torna all'indice\)](#)

L'attività di controllo che è effettuata a *posteriori* dall'Agenzia delle Entrate consiste:

- nella preliminare verifica dell'esistenza dei presupposti¹⁰ e delle condizioni fissati dalla legge per usufruire dell'agevolazione¹¹;
- nel riscontro dell'esatta quantificazione, nonché del corretto utilizzo in compensazione del credito spettante.

Qualora, a seguito dei controlli, sia accertata l'indebita fruizione, anche parziale, del credito d'imposta, per il mancato rispetto delle condizioni richieste dalla norma ovvero a causa dell'inammissibilità dei costi sulla base dei quali è stato determinato l'importo fruito, l'Agenzia delle Entrate provvede al recupero del relativo importo, maggiorato di interessi e sanzioni di legge. In particolare, si evidenzia che:

- in caso di utilizzo del credito di imposta in misura superiore a quella spettante, risulta applicabile la sanzione pari al trenta per cento del credito utilizzato (articolo 13, comma 4, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471);
- qualora, invece, sia utilizzato in compensazione un credito di imposta inesistente, è applicata la sanzione dal cento al duecento per cento della misura del credito stesso (articolo 13, comma 5, del decreto legislativo n. 471 del 1997).

Per tale sanzione, peraltro, in nessun caso si applica la definizione agevolata prevista dagli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 (c.d. Ravvedimento operoso).

Si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e all'articolo 54-bis del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633¹². Secondo la circolare n. 23 del 25.9.2017 nelle ipotesi di indebito utilizzo di un credito esistente¹³, l'ufficio può evitare di richiedere al contribuente la restituzione materiale di quei crediti indebitamente utilizzati ogni qualvolta sussista l'obbligo per lo stesso di procedere successivamente alla loro restituzione, fatta salva la debenza della sanzione e degli interessi.

Anche nelle ipotesi in cui non si proceda al recupero del credito utilizzato, rimane fermo il recupero degli interessi dalla data di utilizzazione del credito a quella in cui il contribuente versa le sanzioni dovute. Nella circolare n. 23 del 25.9.2017, paragrafo 5.1, con riferimento all'applicazione della sanzione pari al 30% di cui al comma 4 dell'art. 13 del d.lgs. 471/1997, è stato precisato che gli uffici procedono al recupero degli interessi e della predetta sanzione ma non al recupero del credito in quanto esistente. Secondo la circolare n. 180/E del 10 luglio 1998), per sanzioni collegate al tributo devono intendersi quelle previste per le violazioni che hanno inciso sulla determinazione o sul versamento del tributo; pertanto la sanzione in argomento, irrogata nella misura del 30 per cento ai sensi dell'articolo 13, comma 3, del D.Lgs. n. 471 del 1997 (prima delle modifiche apportate al medesimo articolo 13 dal decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158), deve qualificarsi come collegata al tributo, in quanto relativa ad una violazione che ha inciso sul pagamento del tributo stesso, effettuato tramite compensazione.

Termini di decadenza

[\(Torna all'indice\)](#)

Gli avvisi di recupero dei crediti d'imposta manifestano una volontà impositiva dell'ufficio e assumono, pertanto, natura sostanzialmente accertativa¹⁴. Il riconoscimento della natura impositiva degli avvisi di recupero, giustifica per coerenza anche l'applicabilità ad essi del dell'accertamento con adesione, in quanto a ciò non è di ostacolo alcuna disposizione del d. lgs. n. 218 del 1997(CORTE DI CASSAZIONE – Ordinanza del 7 luglio 2017, n. 16761)

I termini di decadenza per il recupero di crediti di imposta non decorrono dall'anno in cui è maturato il diritto alla fruizione, ma da quando il credito è stato effettivamente utilizzato in compensazione

L'Amministrazione Finanziaria può notificare a pena di decadenza, il provvedimento afferente l'accertamento di un utilizzo in compensazione di crediti tributari inesistenti entro: il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di utilizzo del credito.

- F24 DEL 2011 accertamento entro 31.12.2019
- F24 DEL 2012 accertamento entro 31.12.2020
- F24 DEL 2013 accertamento entro 31.12.2021

L'avviso di recupero concerne l'utilizzo di crediti inesistenti, cioè "inventati" nel modello F24 e utilizzati in compensazione, segue la più gravosa procedura ex articolo 27 del DL 185/2008: in questo caso, infatti, l'atto di recupero può essere notificato entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello di utilizzo del credito

I termini di decadenza per il recupero di crediti di imposta non spettanti non decorrono dall'anno in cui è maturato il diritto alla fruizione, ma da quando il credito è stato effettivamente utilizzato in compensazione. L'avviso di recupero, da emanarsi a norma dell'articolo 43 dpr 600/73 entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione (termine prorogato ad otto anni dall'articolo 27, commi da 16 a 20, del decreto legge 185/2008, convertito dalla legge n. 2/2009), può essere emesso non solo per recuperare la somma corrispondente all'utilizzo del credito oltre la percentuale consentita ma anche per il recupero di crediti opposti in compensazione ritenuti inesistenti, quand' anche il termine sia scaduto in relazione a periodi di imposta pregressi ove il credito è stato utilizzato per la percentuale consentita. (CAS 22-07-2016 n.15190 sez. T) Per gli avvisi "ordinari"

(intendendosi per tali quelli emessi al di fuori del peculiare caso dei crediti inesistenti indebitamente compensati) il termine coincide con il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di utilizzo.

Secondo diversa scelta ermeneutica anche l'atto di recupero relativo anche a crediti utilizzati in compensazione non spettanti può essere notificato entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo all'utilizzo del credito¹⁵. Con l'art. 27, comma 18 del DL n. 185/2008, è stato previsto che l'atto di recupero emesso ai sensi della L. n. 311/2004, se inerente crediti inesistenti utilizzati in compensazione, legittimi la riscossione immediata e integrale ai sensi dell'art. 15-bis del DPR n. 602/1973 (norma che riguarda i ruoli straordinari, adottabili, in genere, quando vi è fondato pericolo per la riscossione).

Regime processuale

[\(Torna all'indice\)](#)

L'avviso di recupero è suscettibile di divenire definitivo per mancata impugnazione nei termini da parte del contribuente. La mancata impugnazione dell'atto di recupero da luogo a preclusione nel senso che non si può impugnare la consequenziale cartella di pagamento facendo valere vizi propri dell'atto di recupero. Il contribuente non può eccepire l'inoppugnabilità dell'avviso medesimo in quanto rientra tra gli atti tassativamente previsti dall'art. 19 del D.Lgs. 31/12/1992. Alla definitività dell'avviso di recupero segue, poi, l'iscrizione a ruolo delle somme dovute e la notifica della relativa cartella esattoriale, impugnabile quest'ultima, come in ogni altro caso, per vizi propri oltre che per inesistenza o nullità della notifica del pedissequo avviso di recupero.

Aspetti penali

[\(Torna all'indice\)](#)

Si rammenta che l'articolo 10-quater (indebita compensazione) del D.Lgs. 74/2000 differenzia la sanzione per compensazione di crediti non spettanti dalla sanzione per la

compensazione di crediti inesistenti. Il decreto delegato di riforma del sistema sanzionatorio penale differenzia la condotta penalmente rilevante: per i crediti non spettanti resta tutto inalterato e quindi la pena rimane la reclusione da sei mesi a due anni; per i crediti inesistenti, invece, la sanzione viene aumentata prevedendo la reclusione da 1 anno e sei mesi a 6 anni. Tale differenziazione è giustificata dal fatto che, l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti, rispetto a quelli non spettanti, è considerata una fattispecie estremamente offensiva. L'inesistenza presuppone, infatti, che il soggetto abbia agito con un intento fraudolento sicuramente maggiore, creando artatamente ed ad hoc crediti mai esistiti al solo fine di non versare le imposte dovute.

L'art. 11 del D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158, sostituendo il previgente art. 13 D. Lgs. 74 del 2000, ha attribuito all'integrale pagamento dei debiti tributari, nel caso dei reati di cui agli artt. 10 bis, 10 ter e 10 quater, comma 1, D.Lgs. 74 del 2000, efficacia estintiva, e non più soltanto attenuante. Alla luce della revisione apportata dal D. Lgs. n. 158 del 2015 ed in particolare con la sostituzione, attraverso l'art. 11 del citato decreto, dell'art. 13 del D. Lgs. n. 74 del 2000 ("Causa di non punibilità. Pagamento del debito tributario"), alla condotta restitutoria dell'imputato va riconosciuta l'efficacia estintiva del reato commesso. In sostanza, a differenza di quanto previsto nella precedente formulazione dell'art. 13, ovvero una diminuzione della pena fino alla metà e la disapplicazione delle pene accessorie previste dall'art. 12 in caso di pagamento, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, dei debiti tributari, adesso, con l'integrale sostituzione del testo dell'art. 13, il nuovo comma 1 prevede che l'adempimento del tributo (comprensivo di sanzioni amministrative ed interessi ed avvenuto anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie, nonché del ravvedimento operoso) estingue i reati di "Omesso versamento delle imposte certificate" (art. 10-bis), "Omesso versamento Iva" (art. 10-ter) e "Indebita compensazione mediante utilizzo di crediti non spettanti" (art. 10-quater, comma 1), qualora avvenga, però, prima dell'apertura del dibattimento di primo grado. Per effetto del novellato art. 13, non risultano più perseguibili penalmente i reati di omesso versamento di ritenute dovute o certificate (art. 10-bis), di omesso versamento IVA (art. 10-ter) e di indebita compensazione di crediti non spettanti (limitatamente all'ipotesi di cui all'art. 10-quater, comma 1) qualora il contribuente-reo saldi integralmente il proprio conto con l'Erario, con annessi interessi e sanzioni amministrative, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado.

A cura di Isabella Buscema

Mercoledì 22 Maggio 2019

www.commercialistatelematico.com

¹ La circolare n. 12/E/2017 ha precisato che, qualora l'investimento abbia avuto inizio prima del 1° marzo 2017 e si concluda successivamente, i nuovi limiti trovano applicazione per l'intero progetto d'investimento. Si supponga che una piccola impresa nell'esercizio 2017 effettui un investimento in beni strumentali nuovi per un importo complessivo di euro 5.000.000,00 così suddiviso: - impianti per 2.000.000,00 di euro acquisiti entro il mese di febbraio 2017; - attrezzature per 3.000.000,00 di euro acquisite dal 1° marzo 2017.

Il valore complessivo degli ammortamenti fiscali dedotti nel medesimo periodo di imposta (2017), relativi alle medesime categorie dei beni d'investimento e già esistenti nella stessa struttura produttiva in cui vengono effettuati gli investimenti agevolabili, è di euro 400.000,00 di cui 300.000,00 per impianti e 100.000,00 per attrezzature.

Per l'investimento realizzato entro il 28 febbraio 2017, l'investimento netto su cui applicare la percentuale di spettanza del credito di imposta risulta pari ad euro 1.700.000,00 (2.000.000,00 – 300.000,00). L'investimento agevolabile deve essere ridotto al limite massimo di 1.500.000 vigente alla data di sostenimento dei costi. Poiché l'intensità di aiuto per le piccole imprese è pari al 20%, il credito di imposta spettante è pari a euro 300.000 (1.500.000 x 20%).

Per l'investimento realizzato dal 1° marzo 2017, l'investimento massimo agevolabile previsto dal regime vigente è pari a euro 3.000.000. Tenendo conto dell'importo di euro 1.500.000 già agevolato secondo la normativa previgente, l'investimento agevolabile ammonta a euro 1.500.000. Poiché l'intensità di aiuto per le piccole imprese è pari al 45%, il credito di imposta spettante è pari a euro 675.000 (1.500.000 x 45%).

Pertanto, il credito di imposta totale spettante all'impresa è pari a euro 975.000 (300.000+675.000).

² Il pagamento fa presumere l'accettazione della parte di opera pagata; non produce questo effetto il versamento di semplici acconti (articolo 1666 cc) Nel caso in cui manchi un esplicito accordo di adottare il metodo basato sullo stato avanzamento lavori l'investimento si intende realizzato al momento in cui l'opera viene ultimata (risoluzione n. 75 del 27 marzo 2003).

³ Si pensi all'imprenditore che, nell'esercizio X, effettui un investimento in beni strumentali nuovi per un importo complessivo di euro 130.000,00 così suddiviso:

- Impianti per 100.000,00 euro;
- Attrezzature per 30.000,00 euro.

Il valore complessivo degli ammortamenti fiscali dedotti nel medesimo periodo di imposta (X), relativi alle medesime categorie dei beni d'investimento e già esistenti nella stessa struttura produttiva in cui vengono effettuati gli investimenti agevolabili, è pari a 31.000,00 euro [12.000,00 (impianti) + 11.000,00 (macchinari) + 8.000,00 (attrezzature)].

Ai fini della determinazione dell'investimento su cui applicare le percentuali previste dalla norma, con la disciplina novellata non sono più rilevanti gli ammortamenti fiscali dedotti.

Infatti, il bonus deve essere calcolato sull'investimento al lordo degli ammortamenti e non più al netto degli stessi.

Di conseguenza, l'investimento (lordo) su cui applicare la percentuale di spettanza del credito di imposta risulta pari ad euro 130.000,00.

⁴ Nel caso di beni parzialmente incorporati in un bene immobile (cioè beni non interamente separabili dall'immobile stesso), nella misura in cui gli stessi siano parte di un progetto di investimento iniziale, rileverà esclusivamente il costo relativo alla parte di essi separabile dall'immobile, determinata in base al costo specifico ovvero mediante criteri proporzionali (si pensi, ad esempio, ad un impianto elettrico ovvero ad un

impianto di aria condizionata, per i quali saranno agevolabili solo i costi relativi agli elementi fisicamente asportabili senza procedere ad alcun intervento sull'immobile).

⁵ Altro requisito di cui i beni agevolabili devono essere dotati è quello della novità intesa nel senso che devono essere stati acquistati direttamente dal produttore o distributore o anche da un terzo precedente acquirente, a condizione che il bene stesso non sia mai stato utilizzato (o dato ad altri in uso) né da parte del cedente, né da alcun altro soggetto.

⁶ Con riferimento ai beni complessi alla cui realizzazione concorrano anche beni usati, il requisito della novità va rilevato in relazione al valore dell'intero bene. In particolare, il costo relativo ai beni usati impiegati per l'ottenimento di un bene complesso, del quale va verificato il requisito della novità, non deve essere prevalente, anche per effetto di eventuali oneri capitalizzati, rispetto al costo complessivamente sostenuto. Tale circostanza dovrà sussistere sia nell'ipotesi di bene realizzato in economia che nell'ipotesi di acquisto da terzi di un bene che incorpori anche un bene usato. In quest'ultimo caso, il cedente dovrà attestare che il costo del bene usato non è di ammontare prevalente rispetto al costo complessivo.

⁷ I beni oggetto di investimento devono caratterizzarsi per il requisito della "strumentalità" rispetto all'attività esercitata dall'impresa beneficiaria del credito d'imposta e della "novità". Pertanto, i beni devono essere di uso durevole ed atti ad essere impiegati come strumenti di produzione all'interno del processo produttivo dell'impresa. Sono esclusi i beni autonomamente destinati alla vendita (cd. beni merce), come pure quelli trasformati o assemblati per l'ottenimento di prodotti destinati alla vendita, nonché i materiali di consumo. In relazione al requisito della novità, l'agevolazione ovviamente non spetta per gli investimenti in beni a qualunque titolo già utilizzati.

⁸ La circolare n. 34/E/2016 chiarisce che sono esclusi dall'agevolazione *“gli investimenti di mera sostituzione in quanto gli stessi non possono mai essere considerati investimenti iniziali”*. In pratica, una semplice sostituzione di un macchinario obsoleto con un macchinario nuovo è escluso dall'agevolazione. Secondo la circolare n. 38/e /2008 sono agevolabili gli *“interventi di carattere straordinario volti ad un adeguamento tecnologico dell'impianto che consenta di incrementare i livelli di produttività degli impianti”*.

⁹ Il modello vale anche per rinunciare a una precedente richiesta o rettificare una comunicazione già inviata, comprese quelle presentate utilizzando il precedente modello.

¹⁰ *“Il progetto di investimento iniziale”*, vuole la realizzazione di un nuovo stabilimento o l'incremento della capacità produttiva di uno stabilimento esistente, sia in relazione alla produzione già avviata sia mediante diversificazione della produzione, o un radicale cambiamento del processo produttivo. Le condizioni devono essere supportate, generalmente, da un progetto d'investimento, che spesso viene citato nella descrizione delle nuove attività contenuta nelle istanze di accesso al credito; tale progetto esamina la verosimiglianza e credibilità dello stesso.

Progetti che declinano in maniera del tutto generica e tautologica il piano di sviluppo aziendale sono indice di una probabile mancanza dei requisiti di innovatività richiesti.

Sono pertanto esclusi dalle agevolazioni gli investimenti di mera sostituzione in quanto gli stessi non possono essere considerati *“investimenti iniziali”*; in tal senso non sono agevolabili le operazioni di *“permuta”* neppure limitatamente alla differenza di valore fra i beni di nuova acquisizione e quelli dismessi e/o dati in permuta. I beni oggetto dell'investimento agevolabile devono possedere il requisito della strumentalità nel senso che devono essere impiegabili ed impiegati come strumenti di produzione all'interno del processo produttivo aziendale; sotto questo profilo non sono agevolabili i beni merce ed i materiali di consumo oltre quei beni che per presunzione normativa (ancorché fossero classificabili nelle voci B.II.2 e B.II.3 del Bilancio) non sono prettamente strumentali quali ad esempio telefoni ed autovetture.

¹¹ Il fisco verifica pertanto che i beni investiti non costituiscano delle semplici sostituzioni di altri beni già esistenti nel patrimonio aziendale.

Il riscontro viene effettuato attraverso l'esame del Registro dei beni Ammortizzabili, con verifica non solo dell'iscrizione dei nuovi cespiti, ma anche delle dismissioni effettuate.

Una semplice ristrutturazione di un punto vendita non consente l'accesso al credito d'imposta; l'eventuale ampliamento dei locali preesistenti deve essere idoneo all'aumento della capacità produttiva; devono essere inoltre evidenziati separatamente i beni investiti nella parte nuova dei locali rispetto a quelli che costituiscono una mera sostituzione di quelli dismessi dal patrimonio aziendale.

¹² Non rientrano mai nell'ambito applicativo della sanzione per compensazione di crediti inesistenti (dal 100% al 200%), ma nella più mite sanzione del 30%, i crediti che, sebbene siano inesistenti, emergano dalla liquidazione automatica della dichiarazione (circ. Agenzia del le Entrate 10.5.2011 n. 18) Se, il disconoscimento consegua alla rettifica del credito inesistente esposto in dichiarazione attraverso le procedure previste dall'art. 36-bis e/o 36-ter - D.P.R. n. 600/1973, l'Ufficio invierà, al contribuente, la comunicazione di irregolarità e successivamente notificherà la cartella di pagamento applicando il regime sanzionatorio di cui all'art. 13 - D.Lgs. n. 471/1997. Se si rientra nel 36-bis, come stabilisce l'art. 13 comma 5 del D.Lgs. 471/97, c'è sempre la sanzione del 30% anche se il credito è inesistente. L'avviso di recupero scaturisce da un controllo sostanziale dei presupposti necessari per beneficiare dell'agevolazione, e non da un controllo meramente formale della dichiarazione dei redditi presentata dal contribuente.

¹³ "**Credito inesistente**" è quello che risulta tale sin dall'origine: quello, cioè, per la cui fruizione non sussistano le condizioni soggettivamente ed oggettivamente indicate dalla legge; quello artificialmente rappresentato in sede contabile o dichiarativa; quello basato su documentazione materialmente o ideologicamente falsa (fatture inesistenti). "**Credito non spettante**" è, invece, quello effettivamente esistente (sussistenza dei presupposti soggettivi ed oggettivi normativamente richiesti), ma fruito in misura maggiore e/o oltre i limiti annuali consentiti. Quindi, risulterà chiaro che il credito inesistente è del tutto fittizio, creato ad arte, inventato; il credito non spettante è, invece, quello non legittimamente portato in compensazione perché eccedente il limite consentito.

Nell'ipotesi di utilizzazione di crediti in violazione di regole di carattere procedurale non prescritte a titolo costitutivo del credito stesso configura il credito non spettante. Potranno essere ritenuti inesistenti, ad esempio, i crediti da indicare nel quadro RU rispetto ai quali difetta, in origine, il presupposto per l'agevolazione (si pensi al credito per incremento occupazionale, fruito da un contribuente che non ha assunto dipendenti, o al credito per ricerca/sviluppo senza che sia stata sostenuta una spesa per ricerca). Invece, non rientrano mai nell'ambito applicativo della sanzione per compensazione di crediti inesistenti (dal 100% al 200%), ma nella più mite sanzione del 30%, i crediti che, sebbene siano inesistenti, emergano dalla liquidazione automatica della dichiarazione (circ. Agenzia del le Entrate 10.5.2011 n. 18)

Per crediti non spettanti si intendono quelli:

- la cui insussistenza sia riscontrabile mediante i controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del d.P.R. 600/1973, e all'articolo 54-bis del d.P.R. 633/1972 (si pensi ad un'eccedenza derivante da una dichiarazione presentata per il periodo di imposta precedente utilizzata in compensazione per un importo superiore a quello spettante);

- o per i quali sono presenti i requisiti necessari e sostanziali per la spettanza dei crediti, ma gli stessi non erano integralmente fruibili nei tempi e nei modi con cui sono stati effettivamente fruiti (es. credito usufruibile dopo la ricezione dell'informativa antimafia). In questi casi il regime sanzionatorio è più mite (30%) rispetto a quello previsto per l'utilizzo in compensazione di crediti inesistenti (100 - 200%). Secondo una precisa tesi è credito d'imposta non spettante quello eccedente gli investimenti già realizzati e spendibili

al momento della compensazione (ad esempio in virtù dell'Intensità aiuto applicabile, del momento temporale in cui si effettuano le compensazioni, della natura dei beni, del programma di investimento avviato prima del 1° gennaio 2016). Peraltro, secondo la Corte di Cassazione, Sentenza 21 aprile 2017, n. 10112 *"nel caso di specie il credito si appalesava inesistente sia perché relativo all'acquisto di un bene riconosciuto non strumentale sia perché esso era stato acquistato in epoca antecedente all'entrata in vigore della norma agevolativa"*.

¹⁴ Gli avvisi in parola possono essere posti alla base della richiesta di misure cautelari ex articolo 22 del D.Lgs. 472/1997 stante la loro *"natura giuridica [di] atti autoritativi impositivi [recanti] una pretesa tributaria ormai definita, compiuta e non condizionata"*.

¹⁵ L'avviso di recupero, da emanarsi a norma dell'art. 43 d.p.r. 600/73 entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione (termine prorogato ad otto anni dall'articolo 27, commi da 16 a 20, del decreto-legge 185/2008, convertito dalla legge numero 2/2009), può essere emesso non solo per recuperare la somma corrispondente all'utilizzo del credito oltre la percentuale consentita ma anche per il recupero di crediti opposti in compensazione ritenuti inesistenti, quand'anche il termine sia scaduto in relazione a periodi di imposta pregressi ove il credito è stato utilizzato per la percentuale consentita (Corte di Cassazione, Sentenza 22 luglio 2016, n. 15190).