



LA DISCIPLINA DEL RIVERSAMENTO DEI CREDITI RICERCA E SVILUPPO

di Duilio Liburdi



AIDC

Associazione Italiana
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili

Sezione di Milano

RIVERSAMENTO CREDITI R&S

Normativa di riferimento Articolo 5, commi da 7 a 12 del D.L. n. 146/2021 (in vigore dal 22.10.2021)

7. I soggetti che alla data di entrata in vigore del presente decreto hanno utilizzato in compensazione il credito d'imposta per investimenti in attivita' di ricerca e sviluppo di cui all'articolo 3 del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2014, n. 9, maturato a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019, possono effettuare il riversamento dell'importo del credito utilizzato, senza applicazione di sanzioni e interessi, alle condizioni e nei termini previsti nei commi seguenti.

RIVERSAMENTO CREDITI R&S

Normativa di riferimento Articolo 5, commi da 7 a 12 del D.L. n. 146/2021

8. La procedura di riversamento spontaneo di cui al comma 7 e' riservata ai soggetti che nei periodi d'imposta indicati al medesimo comma 7 abbiano realmente svolto, sostenendo le relative spese, attivita' in tutto o in parte non qualificabili come attivita' di ricerca e sviluppo ammissibili nell'accezione rilevante ai fini del credito d'imposta. Possono accedere alla procedura anche i soggetti che, in relazione al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016, hanno applicato il comma 1-bis dell'articolo 3 del citato decreto-legge n. 145 del 2013, in maniera non conforme a quanto dettato dalla diposizione d'interpretazione autentica recata dall'articolo 1, comma 72, della legge 30 dicembre 2018, n. 145. La procedura di riversamento spontaneo puo' essere utilizzata anche dai soggetti che abbiano commesso errori nella quantificazione o nell'individuazione delle spese ammissibili in violazione dei principi di pertinenza e congruita' nonche' nella determinazione della media storica di riferimento. L'accesso alla procedura e' in ogni caso escluso nei casi in cui il credito d'imposta utilizzato in compensazione sia il risultato di condotte fraudolente, di fattispecie oggettivamente o soggettivamente simulate, di false rappresentazioni della realta' basate sull'utilizzo di documenti falsi o di fatture che documentano operazioni inesistenti, nonche' nelle ipotesi in cui manchi la documentazione idonea a dimostrare il sostenimento delle spese ammissibili al credito d'imposta. I soggetti di cui al comma 7 decadono dalla procedura e le somme gia' versate si considerano acquisite a titolo di acconto sugli importi dovuti nel caso in cui gli Uffici, nell'esercizio dei poteri di cui agli articoli 31 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, dopo la comunicazione di cui al comma 9 del presente articolo, accertino condotte fraudolente.

RIVERSAMENTO CREDITI R&S

Normativa di riferimento Articolo 5, commi da 7 a 12 del D.L. n. 146/2021

9. I soggetti che intendono avvalersi della procedura di riversamento spontaneo del credito d'imposta di cui al comma 7 devono inviare apposita richiesta all'Agenzia delle entrate entro il 30 novembre 2023 , specificando il periodo o i periodi d'imposta di maturazione del credito d'imposta per cui e' presentata la richiesta, gli importi del credito oggetto di riversamento spontaneo e tutti gli altri dati ed elementi richiesti in relazione alle attivita' e alle spese ammissibili. Il contenuto e le modalita' di trasmissione del modello di comunicazione per la richiesta di applicazione della procedura sono definiti con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate da adottare entro il 31 maggio 2022.

10. L'importo del credito utilizzato in compensazione indicato nella comunicazione inviata all'Agenzia delle entrate deve essere riversato entro il 16 dicembre 2023 . Il versamento puo' essere effettuato in tre rate di pari importo, di cui la prima da corrispondere entro il 16 dicembre 2023 e le successive entro il 16 dicembre 2024 e il 16 dicembre 2025 . In caso di pagamento rateale sono dovuti, a decorrere dal 17 dicembre 2023 , gli interessi calcolati al tasso legale. Il riversamento degli importi dovuti e' effettuato senza avvalersi della compensazione di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

RIVERSAMENTO CREDITI R&S

Normativa di riferimento Articolo 5, commi da 7 a 12 del D.L. n. 146/2021

11. La procedura prevista dai commi da 7 a 10 si perfeziona con l'integrale versamento di quanto dovuto ai sensi dei medesimi commi. In caso di riversamento rateale, il mancato pagamento di una delle rate entro la scadenza prevista comporta il mancato perfezionamento della procedura, l'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti, nonché l'applicazione di una sanzione pari al 30 per cento degli stessi e degli interessi nella misura prevista dall'articolo 20 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, con decorrenza dalla data del 17 dicembre 2023 . In esito al corretto perfezionamento della procedura di riversamento e' esclusa la punibilita' per il delitto di cui all'articolo 10-quater del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74.

12. La procedura di cui ai commi da 7 a 10 non puo' essere utilizzata per il riversamento dei crediti il cui utilizzo in compensazione sia gia' stato accertato con un atto di recupero crediti, ovvero con altri provvedimenti impositivi, divenuti definitivi alla data di entrata in vigore del presente decreto. Nel caso in cui l'utilizzo del credito d'imposta sia gia' stato constatato con un atto istruttorio, ovvero accertato con un atto di recupero crediti, ovvero con un provvedimento impositivo, non ancora divenuti definitivi alla data di entrata in vigore del presente decreto, il riversamento deve obbligatoriamente riguardare l'intero importo del credito oggetto di recupero, accertamento o constatazione, senza applicazione di sanzioni e interessi e senza possibilita' di applicare la rateazione di cui al comma 10.

RIVERSAMENTO CREDITI R&S

Il provv. Agenzia delle Entrate 1.6.2022 n. 188987 ha disciplinato le modalità e i termini per aderire alla procedura di riversamento, approvando altresì il modello contenente la relativa domanda e le istruzioni per la compilazione.

Per aderire alla procedura di riversamento occorre:

- * presentare il modello denominato "Richiesta di accesso alla procedura di riversamento del credito di imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo" entro il 30.11.2023 ;**
- * eseguire il riversamento del credito compensato entro il 16.12.2023 (senza avvalersi della compensazione), anche in tre rate annuali di pari importo maggiorate degli interessi legali.**

RIVERSAMENTO CREDITI R&S

Ambito soggettivo

Possono accedere alla procedura:

- * tutti i soggetti giuridici ammessi a beneficiare del credito d'imposta ricerca e sviluppo ex art. 3 del DL 145/2013 nel periodo di riferimento;**
- * per i crediti maturati a far data dal periodo d'imposta successivo al 31.12.2016, le imprese residenti o le "stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti che eseguono le attività di ricerca e sviluppo nel caso di contratti stipulati con imprese residenti o localizzate in altri Stati membri dell'Unione europea, negli Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo ovvero in Stati compresi nell'elenco di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 220 del 19 settembre 1996" (art. 3 co. 1-bis della L. 145/2013).**

RIVERSAMENTO CREDITI R&S

Ambito oggettivo

La procedura di riversamento del credito permette di regolarizzare gli indebiti utilizzi in compensazione del credito d'imposta maturato per attività di ricerca e sviluppo di cui all'art. 3 del DL 145/2013, svolte nei periodi di imposta a decorrere da quello successivo a quello in corso al 31.12.2014 e fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2019.

4. Sono ammissibili al credito d'imposta le seguenti attività di ricerca e sviluppo:

a) lavori sperimentali o teorici svolti, aventi quale principale finalità l'acquisizione di nuove conoscenze sui fondamenti di fenomeni e di fatti osservabili, senza che siano previste applicazioni o utilizzazioni pratiche dirette;

b) ricerca pianificata o indagini critiche miranti ad acquisire nuove conoscenze, da utilizzare per mettere a punto nuovi prodotti, processi o servizi o permettere un miglioramento dei prodotti, processi o servizi esistenti ovvero la creazione di componenti di sistemi complessi, necessaria per la ricerca industriale, ad esclusione dei prototipi di cui alla lettera c);

c) acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica e commerciale allo scopo di produrre piani, progetti o disegni per prodotti, processi o servizi nuovi, modificati o migliorati; può trattarsi anche di altre attività destinate alla definizione concettuale, alla pianificazione e alla documentazione concernenti nuovi prodotti, processi e servizi; tali attività possono comprendere l'elaborazione di progetti, disegni, piani e altra documentazione, purché non siano destinati a uso commerciale; realizzazione di prototipi utilizzabili per scopi commerciali e di progetti pilota destinati a esperimenti tecnologici o commerciali, quando il prototipo è necessariamente il prodotto commerciale finale e il suo costo di fabbricazione è troppo elevato per poterlo usare soltanto a fini di dimostrazione e di convalida;

d) produzione e collaudo di prodotti, processi e servizi, a condizione che non siano impiegati o trasformati in vista di applicazioni industriali o per finalità commerciali.

RIVERSAMENTO CREDITI R&S

5. Non si considerano attività di ricerca e sviluppo le modifiche ordinarie o periodiche apportate a prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione, servizi esistenti e altre operazioni in corso, anche quando tali modifiche rappresentino miglioramenti

6. Ai fini della determinazione del credito d'imposta sono ammissibili le spese relative a:

a) personale dipendente titolare di un rapporto di lavoro subordinato, anche a tempo determinato, direttamente impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo;

a-bis) personale titolare di un rapporto di lavoro autonomo o comunque diverso dal lavoro subordinato direttamente impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo;

b) quote di ammortamento delle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio, nei limiti dell'importo risultante dall'applicazione dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988, pubblicato nel supplemento ordinario n. 8 alla Gazzetta Ufficiale n. 27 del 2 febbraio 1989, in relazione alla misura e al periodo di utilizzo per l'attività di ricerca e sviluppo e comunque con un costo unitario non inferiore a 2.000 euro al netto dell'imposta sul valore aggiunto;

c) contratti stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati per il diretto svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta; contratti stipulati con imprese residenti rientranti nella definizione di start-up innovative, di cui all'articolo 25 del decreto-legge 18 ottobre 2012, n. 179, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2012, n. 221, e con imprese rientranti nella definizione di PMI innovative, di cui all'articolo 4 del decreto-legge 24 gennaio 2015, n. 3, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2015, n. 33, per il diretto svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta, a condizione, in entrambi i casi, che non si tratti di imprese appartenenti al medesimo gruppo dell'impresa committente. Si considerano appartenenti al medesimo gruppo le imprese controllate, controllanti o controllate da un medesimo soggetto ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile compresi i soggetti diversi dalle società di capitali; per le persone fisiche si tiene conto anche di partecipazioni, titoli o diritti posseduti dai familiari dell'imprenditore, individuati ai sensi dell'articolo 5, comma 5, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917

RIVERSAMENTO CREDITI R&S

c-bis) contratti stipulati con imprese diverse da quelle indicate nella lettera c) per il diretto svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta a condizione che non si tratti di imprese appartenenti al medesimo gruppo dell'impresa committente. Si considerano appartenenti al medesimo gruppo le imprese controllate, controllanti o controllate da un medesimo soggetto ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile compresi i soggetti diversi dalle società di capitali; per le persone fisiche si tiene conto anche di partecipazioni, titoli o diritti posseduti dai familiari dell'imprenditore, individuati ai sensi dell'articolo 5, comma 5, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;

d) competenze tecniche e privative industriali relative a un'invenzione industriale o biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale, anche acquisite da fonti esterne;

d-bis) materiali, forniture e altri prodotti analoghi direttamente impiegati nelle attività di ricerca e sviluppo anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota relativi alle fasi della ricerca industriale e dello sviluppo sperimentale di cui alle lettere b) e c) del comma 4. La presente lettera non si applica nel caso in cui l'inclusione del costo dei beni ivi previsti tra le spese ammissibili comporti una riduzione dell'eccedenza agevolabile

RIVERSAMENTO CREDITI R&S

Risoluzione n. 46/2018

Il credito ricerca e sviluppo maturava in relazione ad attività:

caratterizzate dal requisito della novità, dal rischio finanziario nonché dall'insuccesso tecnico

svolte anche in ambiti diversi da quelli scientifico e tecnologico (ad esempio, in ambito storico o sociologico).

É possibile che siano stati considerati crediti per ricerca e sviluppo attività carenti di tali caratteristiche, in considerazione anche del fatto che i chiarimenti sono stati successivi rispetto alla realizzazione delle attività. In tal caso si tratta di crediti che, se utilizzati in compensazione, rientrano nella procedura di riversamento.

RIVERSAMENTO CREDITI R&S

L'Agenzia delle Entrate con il provv. 188987/2022 (punto 1.2) ha precisato che la procedura può riguardare l'indebito utilizzo di crediti per ricerca e sviluppo, ove si realizzi almeno una delle seguenti condizioni:

- * sono state realmente svolte le attività, in relazione alle quali sono sostenute le relative spese, che in tutto o in parte non sono qualificabili come attività di ricerca e sviluppo;*
- * è stato applicato l'art. 3 co. 1-bis del DL 145/2013 in modo non conforme alla norma di interpretazione autentica ex art. 1 co. 72 della L. 145/2018;*
- * sono stati commessi "errori nella quantificazione o nell'individuazione delle spese ammissibili in violazione dei principi di pertinenza e congruità" (art. 5 co. 8 del DL 146/2021);*
- * sono stati commessi errori "nella determinazione della media storica di riferimento" (art. 5 co. 8 del DL 146/2021).*

RIVERSAMENTO CREDITI R&S

1. A tutte le imprese, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano nonché dal regime contabile adottato, che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2019, e' attribuito un credito d'imposta nella misura del 25 per cento, elevata al 50 per cento nei casi indicati al comma 6-bis, delle spese sostenute in eccedenza rispetto alla media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015.

1 bis. Il credito d'imposta di cui al comma 1 spetta anche alle imprese residenti o alle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti che eseguono le attività di ricerca e sviluppo nel caso di contratti stipulati con imprese residenti o localizzate in altri Stati membri dell'Unione europea, negli Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo ovvero in Stati compresi nell'elenco di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 220 del 19 settembre 1996.

2. Per le imprese in attività da meno di tre periodi d'imposta, la media degli investimenti in attività di ricerca e sviluppo da considerare per il calcolo della spesa incrementale e' calcolata sul minor periodo a decorrere dal periodo di costituzione

RIVERSAMENTO CREDITI R&S

Articolo 1, comma 72, legge n. 145/2018

Il comma 1-bis dell'articolo 3 del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2014, n. 9, concernente il riconoscimento del credito d'imposta per spese di ricerca e sviluppo ai soggetti residenti commissionari che eseguono attività di ricerca e sviluppo per conto di imprese residenti o localizzate in altri Stati membri dell'Unione europea, negli Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo ovvero in Stati compresi nell'elenco di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 220 del 19 settembre 1996, si interpreta nel senso che ai fini del calcolo del credito d'imposta attribuibile assumono rilevanza esclusivamente le spese ammissibili relative alle attività di ricerca e sviluppo svolte direttamente e in laboratori o strutture situati nel territorio dello Stato italiano

RIVERSAMENTO CREDITI R&S

Preclusioni

La procedura di riversamento è preclusa nel caso in cui il credito d'imposta utilizzato in compensazione sia già stato contestato "con un atto di recupero crediti, ovvero con altri provvedimenti impositivi, divenuti definitivi" al 22.10.2021 (art. 5 co. 12 del DL 146/2021).

Il provv. Agenzia delle Entrate 188987/2022 ha precisato che "gli atti o i provvedimenti sono definitivi in quanto non più soggetti ad impugnazione o definiti con il pagamento o con altra forma di definizione oppure oggetto di pronunce passate in giudicato".

Rapporti con le disposizioni in materia di tregua fiscale

RIVERSAMENTO CREDITI R&S

La regolarizzazione è altresì preclusa (art. 5 co. 8 del DL 146/2021) se il credito d'imposta utilizzato in compensazione è frutto di:

- condotte fraudolente;
- fattispecie oggettivamente o soggettivamente simulate;
- false rappresentazioni della realtà basate sull'utilizzo di documenti falsi o di fatture che documentano operazioni inesistenti;
- mancanza di documentazione idonea a dimostrare l'effettivo sostenimento di spese ammissibili al credito d'imposta.

La norma delinea dunque una distinzione tra crediti non spettanti e crediti inesistenti, questi ultimi non sanabili con la procedura ex art. 5 del DL n. 146/2021

RIVERSAMENTO CREDITI R&S

Si decade dalla procedura di riversamento se, dopo la presentazione della domanda, l'Ufficio dovesse accertare una o più condotte tra quelle indicate nell'art. 5 co. 8 del DL 146/2021 e ritenute idonee a precludere la possibilità di accedere alla procedura di riversamento spontaneo.

Il dubbio è relativo alle attività di controllo che l'Agenzia delle entrate può effettuare in relazione ai modelli di sanatoria considerando anche la parte descrittiva degli stessi

RIVERSAMENTO CREDITI R&S

L'importo del credito per il quale viene presentata la suddetta domanda deve essere riversato, senza possibilità di utilizzare crediti in compensazione ex art. 17 del DLgs. 241/97, mediante il modello F24, utilizzando i codici tributo che sono stati istituiti con la ris. Agenzia delle Entrate 5.7.2022 n. 34, in unica soluzione entro il 16.12.2023 o in 3 rate annuali rispettivamente entro il:

16.12.2023;

16.12.2024;

16.12.2025.

In caso di pagamento rateale sono dovuti gli interessi calcolati al tasso legale a decorrere dal 17.12.2023.

Il provv. Agenzia delle Entrate 188987/2022 stabilisce che non possono essere scomputati dagli importi dovuti le sanzioni e gli interessi già pagati a seguito di accertamento o contestazione del credito.

Inoltre, il medesimo provvedimento (§ 8.1) precisa che "la procedura di riversamento non dà comunque luogo alla restituzione delle somma già versate, ancorché eccedenti, rispetto a quanto dovuto"..

RIVERSAMENTO CREDITI R&S

È obbligatorio il pagamento in unica soluzione qualora si intenda riversare crediti:

*** accertati con un atto di recupero o impositivo non definitivi al 22.10.2021;**

*** constatati a seguito di consegna di un PVC entro il 22.10.2021. Il provv. Agenzia delle Entrate 188987/2022 (§ 8.3) ha precisato che per "atto istruttorio", si deve intendere il processo verbale di constatazione (PVC). Pertanto la consegna al 22.10.2021 di atti istruttori diversi dal PVC non impediscono la facoltà di rateizzare. L'Agenzia delle entrate ha precisato che per i PVC consegnati successivamente, il riversamento può essere anche solo parziale**

RIVERSAMENTO CREDITI R&S

Il provv. Agenzia delle Entrate 188987/2022 ammette la rateazione per il riversamento di crediti di imposta in relazione ai quali:

sia stato notificato un atto di recupero o un atto impositivo in data successiva al 22.10.2021;

sia stato consegnato un PVC dopo il 22.10.2021.

Mancato versamento di una rata

Nel caso in cui non venga pagata una delle rate alla scadenza stabilita, la procedura di riversamento non si perfeziona e il residuo importo ancora dovuto verrà iscritto a ruolo con irrogazione della sanzione in misura pari al 30% e applicati gli interessi con decorrenza dal 17.12.2023.

RIVERSAMENTO CREDITI R&S

La procedura di riversamento spontaneo si perfeziona con l'integrale pagamento delle somme dovute, a condizione che il credito riversato rientri nell'ambito applicativo della procedura di riversamento.

Qualora il contribuente abbia presentato la domanda di riversamento e l'Agenzia delle Entrate ritenga non ricorrano i presupposti applicativi della procedura di riversamento, la richiesta non produce i benefici previsti e l'Agenzia delle Entrate procede con le ordinarie attività istruttorie o di accertamento per il recupero delle somme dovute con interessi e sanzioni.

I benefici consistono nello stralcio integrale delle sanzioni amministrative previste dall'art. 13 co. 4 e 5 del DLgs. 471/97 e degli interessi.

RIVERSAMENTO CREDITI R&S

Naturalmente sussistono rilevanti problematiche:

- **Tipologia di contestazione formulata dall' Agenzia delle entrate**
- **nella domanda da inviare entro il 30.11.2023 occorre indicare la genesi delle spese che hanno dato luogo al credito. Naturalmente, in questo caso, può accadere che la procedura venga rigettata, il che sarebbe, nei fatti, una sorta di autodenuncia sia amministrativa che penale**

Possono essere oggetto di riversamento anche i crediti indebitamente compensati in relazione ai quali l'atto di recupero del credito d'imposta o di accertamento sia stato impugnato e non ancora deciso con sentenza passata in giudicato, situazione che ricorre nel caso in cui l'atto ricevuto non fosse definitivo al 22.10.2021 e sia stato tempestivamente impugnato ovvero fosse già stato impugnato al 22.10.2021 e la procedura di riversamento venga posta in essere prima del deposito di una sentenza passata in giudicato.

RIVERSAMENTO CREDITI R&S

Risposta Min. Sviluppo economico 29.9.2017

Non si considerano attività di ricerca e sviluppo le modifiche ordinarie o periodiche apportate a prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione, servizi esistenti e altre operazioni in corso, anche quando tali modifiche rappresentino miglioramenti.

Ris. Agenzia delle Entrate 2.4.2019 n. 40

Ha ritenuto che non siano agevolabili le attività relative allo sviluppo di un software qualificabili nell'ambito dell'"innovazione di processo". Nel caso concreto si è ritenuto mancassero, tra l'altro, i requisiti del rischio dell'insuccesso tecnico e del rischio finanziario.

RIVERSAMENTO CREDITI R&S

Interpello Agenzia delle Entrate 17.3.2021 n. 188

Non sono qualificate attività di ricerca e sviluppo agevolabili quelle svolte da una società operante nell'ambito della ristorazione finalizzate all'ampliamento e al rinnovo dell'offerta commerciale dell'impresa attraverso l'introduzione di nuovi piatti (nuove ricette) o all'adozione di nuove tecniche di lavorazione e conservazione degli ingredienti già ampiamente diffuse tra le imprese del settore, non essendo volte al superamento di ostacoli di carattere scientifico e/o tecnologico non superabili sulla base delle conoscenze e tecnologie già disponibili.

Interpello Agenzia delle Entrate 28.2.2020 n. 82

Non è stata considerata attività di ricerca e sviluppo quella relativa ad un progetto finalizzato alla "individuazione di nuovi modelli di gestione dei rifiuti secondo l'introduzione di modelli e parametri gestionali legati al principio dell'economia circolare", mancando gli elementi di "novità, di creatività e di rischio d'insuccesso tecnico".

RIVERSAMENTO CREDITI R&S

Interpello Agenzia delle Entrate 26.3.2019 n. 83

Le attività di ricerca e sviluppo subappaltate da un commissionario residente ad altra impresa residente rilevano ai fini del credito d'imposta ex art. 3 del DL 145/2013 in capo al soggetto che svolge tali attività e non a quello che le commissiona. Per l'applicazione del credito d'imposta, devono esser tenute distinte le attività direttamente svolte dalla società in esecuzione del contratto concluso con la controllante estera, da quelle che la stessa società a sua volta commissiona con apposite convenzioni ai centri e agli enti di ricerca italiani. Per tali attività, infatti, l'eventuale diritto al beneficio spetta direttamente al soggetto che le esegue.

Tema dell'erronea interpretazione

RIVERSAMENTO CREDITI R&S

interpello Agenzia delle Entrate 12.12.2019 n. 520

Possono essere rilevanti ai fini del credito d'imposta per ricerca e sviluppo ex art. 3 del DL 145/2013, i rimborsi delle spese (vitto e alloggio) sostenute dall'impresa per le trasferte del collaboratore esterno soltanto se viene dimostrato il collegamento tra i viaggi di lavoro e lo svolgimento dell'attività di ricerca e sviluppo prevista dal contratto stipulato con il professionista. Tali oneri concorreranno, eventualmente, nel periodo d'imposta di competenza, ai sensi dell'art. 109 del TUIR e che dovrà essere garantita dal committente la congruità di tali oneri rispetto all'attività di ricerca.

RIVERSAMENTO CREDITI R&S

Interpello Agenzia delle Entrate 14.11.2019 n. 485

Sono considerati rilevanti ai fini del credito d'imposta per ricerca e sviluppo i costi sostenuti da una società per il personale tecnico, impiegato in attività di ricerca e sviluppo, in virtù di un contratto definito come di "distacco" da una "società consociata", nella misura in cui tale lavoratore partecipi effettivamente all'attività di ricerca e sviluppo sotto la direzione e il controllo dell'utilizzatore.

RIVERSAMENTO CREDITI R&S

interpello Agenzia delle Entrate 20.6.2019 n. 200

Il credito d'imposta per le spese relative alla certificazione contabile per il bonus ricerca e sviluppo non spetta ad un'impresa obbligata per legge alla revisione legale che affida l'attività di certificazione ad un revisore esterno. Solo le imprese non tenute al controllo legale dei conti possono beneficiare del contributo, sotto forma di credito d'imposta, pari alle spese sostenute e documentate per l'attività di certificazione contabile, entro il limite massimo di 5.000 euro per ciascun periodo d'imposta per il quale si intende fruire dell'agevolazione per attività di ricerca e sviluppo.

RIVERSAMENTO CREDITI R&S

Ris. Agenzia delle Entrate 10.10.2017 n. 122

Fornisce chiarimenti relativi alla ricerca e sviluppo per il settore delle biotecnologie chiarendo che:

non può ritenersi ammissibile all'agevolazione la spesa per il mero acquisto di semplici materiali o componenti già disponibili su mercato, quand'anche impiegato per la realizzazione dei prototipi;

sono agevolabili le quote di ammortamento di tutti i beni materiali ammortizzabili, il cui impiego sia indispensabile per la realizzazione del prototipo, e non solo di "strumenti e attrezzature di laboratorio" in senso stretto;

possono ritenersi agevolabili ai sensi dell'art. 3 co. 6 lett. d) i costi di esternalizzazione di attività non qualificabili come ricerca commissionata ai sensi della lett. c) del co. 4 dell'art. 3 o che non abbiano ad esito un risultato o prodotto innovativo, ma che sono strumentali alla realizzazione del prototipo o a componenti dello stesso;

è ammissibile all'agevolazione il costo relativo al personale altamente qualificato assunto con contratto di apprendistato (anche di tipo formativo), nella misura in cui l'apporto fornito da detto personale sia direttamente connesso allo svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo agevolabili;

sono agevolabili le spese per consulenze regolatorie finalizzate alla definizione delle caratteristiche scientifiche e del disegno dello studio clinico, mentre non possono essere ammissibili al credito d'imposta le spese attinenti attività regolatorie finalizzate alla preparazione della documentazione destinata all'ottenimento delle autorizzazioni ad eseguire lo studio (da parte di autorità regolatorie, comitati etici o altri organismi) e, più in generale, le spese attinenti attività di natura meramente burocratica o assimilabili ai "lavori amministrativi e legali necessari per richiedere brevetti e licenze".

RIVERSAMENTO CREDITI R&S

Ris. Agenzia delle Entrate 14.2.2017 n. 19

Viene chiarito che:

- * sono agevolabili i brevetti per invenzione e per modelli di utilità, rientrando tra le privative industriali agevolate, ma non i marchi e i disegni;**
- * sono ammissibili all'agevolazione i costi sostenuti per l'acquisizione di privative da soggetti terzi, anche da un fallimento di altra società;**
- * non conoscendo il costo di acquisto dei singoli beni ricompresi nel lotto, si potrebbe adottare quale criterio di ripartizione quello fondato sull'incidenza percentuale del valore normale del singolo bene rispetto al valore normale complessivo del lotto di beni acquistato;**
- * gli investimenti realizzati dalla società fallita non possono essere imputati ai fini del calcolo della media di riferimento della società istante.**

RIVERSAMENTO CREDITI R&S

Ris. Agenzia delle Entrate 19.7.2016 n. 55

Viene affermato che i costi sostenuti per i contratti di somministrazione di lavoro relativi a personale altamente qualificato rientrano tra quelli ammessi al credito d'imposta per l'attività di ricerca e sviluppo (ex art. 3 del DL 23.12.2013 n. 145). Dall'agevolazione è, tuttavia, esclusa la componente relativa ai costi del contratto commerciale per la prestazione del servizio tra somministratore ed utilizzatore, in quanto il rapporto che si instaura tra l'utilizzatore e il lavoratore assume caratteristiche analoghe a quelle del contratto di lavoro dipendente.

RIVERSAMENTO CREDITI R&S

interpello Agenzia delle Entrate 2.1.2021 n. 72

Ai fini della fruizione per il periodo d'imposta 2019 del credito d'imposta ex art. 3 del DL 145/2013, non è possibile considerare una media storica degli investimenti da assumere ai fini del calcolo del parametro di riferimento pari a zero in caso di affitto d'azienda nell'ambito del medesimo gruppo, trattandosi di prosecuzione di un'attività precedentemente svolta.

Nel caso di specie, l'attribuzione mediante contratto di affitto del ramo d'azienda che, sulla base di quanto rappresentato sembra proseguire i progetti di ricerca e sviluppo ascrivibili all'azienda trasferita, risulta finalizzato a "continuare" un'attività già svolta in precedenza sotto altra forma organizzativa all'interno del medesimo gruppo di imprese (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 10/2018).

Pertanto, ai fini della fruizione per il periodo d'imposta 2019 del credito d'imposta, viene ereditata la media storica di tutti gli investimenti in ricerca e sviluppo del triennio 2012-2014 riferibili al ramo d'azienda trasferito, indipendentemente della composizione delle "persone che, nell'ambito del ramo affittatole, avevano svolto attività R&S nel triennio e che ora hanno svolto attività R&S nel periodo d'imposta agevolabile 2019".

RIVERSAMENTO CREDITI R&S

interpello Agenzia delle Entrate 5.8.2020 n. 246

Le spese sostenute per l'attività di revisione legale di una PMI innovativa non incrementano il credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo ex art. 3 co. 11 del DL 145/2013, non rientrando tra le imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti.

L'art. 4 co. 1 lett. b) del DL 24.1.2015, n. 3 prevede quale requisito per le PMI innovative "la certificazione dell'ultimo bilancio e dell'eventuale bilancio consolidato redatto da un revisore contabile o da una società di revisione iscritti nel registro dei revisori contabili".

Sulla base di alcuni chiarimenti del MISE, la fattispecie di incarico di revisione contabile di cui al citato art. 4 rientra nell'ambito della revisione legale e non volontaria.

RIVERSAMENTO CREDITI R&S

interpello Agenzia delle Entrate 14.8.2020 n. 265

La certificazione della documentazione contabile ai fini della fruizione del credito d'imposta ricerca e sviluppo di cui all'art. 3 del DL 145/2013 compete all'organo di revisione nominato nel periodo d'imposta di riferimento, anche se in prossimità della scadenza del medesimo

Principio di diritto 11.12.2018 n. 15

Per le attività di ricerca e sviluppo commissionate a società residente in Italia da società estera statunitense, che è socio unico della società commissionaria e alla quale la società commissionaria riaddebita i costi della suddetta attività di ricerca, per la determinazione del credito d'imposta rileva la somma delle singole voci di spesa appartenenti alle categorie di costi ammissibili all'agevolazione.

In sostanza, non assume rilievo il corrispettivo contrattuale pattuito con il committente estero, ma la somma delle singole voci di spesa, analiticamente documentate, appartenenti alle categorie di costi ammissibili all'agevolazione.

RIVERSAMENTO CREDITI R&S

interpello Agenzia delle Entrate 9.10.2017 n. 121

Nel caso in cui venga modificata la durata dell'esercizio sociale, rendendola non più coincidente con l'anno solare, ad esempio anticipando la chiusura dell'esercizio dal 31.12 al 31.8, determinando così nello stesso anno due distinti periodi d'imposta: 1.1.2015 - 31.8.2015 e 1.9.2015 - 31.8.2016, si avrà che:

- * il primo periodo d'imposta di applicazione dell'agevolazione è quello compreso fra l'1.1.2015 e il 31.8.2015;**
- * la media dei costi agevolabili sostenuti nei periodi 2012, 2013 e 2014 va ragguagliata a 8 mesi per omogeneità con la durata del periodo rilevante ai fini del calcolo del beneficio.**

RIVERSAMENTO CREDITI R&S

interpello Agenzia delle Entrate 2.11.2018 n. 58

É stato chiarito che la media storica deve essere calcolata tenendo conto di tutti i costi ammissibili sostenuti nei periodi di riferimento, ivi compresi, dal 2017, quelli relativi alla ricerca commissionata da soggetti non residenti, anche se nel periodo in cui si intende accedere all'agevolazione l'impresa non sostiene costi di ricerca per commesse dall'estero.

RIVERSAMENTO CREDITI R&S

Per ogni periodo di imposta (Sezione) interessato, è necessario compilare la corrispondente “Dichiarazione analitica”. All’interno della “Dichiarazione analitica”, che consiste in una pagina editabile libera, il contribuente deve illustrare, la/e ragione/i, già selezionata/e sinteticamente nel riquadro “Maturazione del credito di imposta per il periodo di imposta in corso al”, posta/e alla base della rideterminazione del credito di imposta per l’attività di ricerca e sviluppo e del conseguente indebito utilizzo in compensazione del medesimo credito. Vanno, pertanto, fornite nei predetti campi editabili, le informazioni e gli elementi in relazione alle specifiche attività ed alle spese ammissibili, ai fini del riscontro dei dati presenti nel riquadro “Spese agevolabili rideterminate”, o comunque qualsiasi altra informazione utile ai fini della gestione della domanda e del perfezionamento della procedura di riversamento spontaneo. Nel caso in cui lo spazio disponibile nel modello non sia sufficiente per indicare i dati da inserire, occorrerà riempire altri moduli (cfr. istruzioni della sezione “Firma dell’istanza”)

RIVERSAMENTO CREDITI R&S

Esempio 1:

-Credito ricerca e sviluppo indebitato	€ 10.000
-Compensazioni entro 22/10/2021	€ 12.000
-Riverso	€ 10.000

Esempio 2:

-Credito ricerca e sviluppo indebitato	€ 10.000
-Compensazioni entro 22/10/2021	€ 6.000
-Compensazioni post 22/10/2021	€ 4.000
-Ravvedo ex art. 13 D.lgs. 472797	€ 4.000 – sanzione base 100%?

Esempio 3:

-Credito ricerca e sviluppo indebitato	€ 10.000
-Compensazioni entro 22/10/2021	€ 6.000
-Compensazioni post 22/10/2021	€ 2.000
-Credito non compensato	€ 2.000
-Ravvedo ex art. 13 D.lgs. 472797	€ 2.000 – sanzione base 100%???
-Rettifico quadro RU per eliminare	€ 2.000 –

RIVERSAMENTO CREDITI R&S

Rapporto con le disposizioni in materia di tregua fiscale

- **Non appare preclusa, in ogni caso, la possibilità di accedere ai diversi istituti previsti dalla Legge n. 197 del 2022**
- **Questo con particolare riferimento alle fattispecie di ravvedimento speciale (che non ha limitazioni in merito alle tipologie di contestazioni possibili sui crediti di imposta) nonché in relazione ad altri istituti (ad esempio definizione delle liti pendenti)**
- **Per gli atti di recupero crediti notificati sino al 31 marzo 2023 era possibile la definizione in acquiescenza**

RIVERSAMENTO CREDITI R&S

OBBLIGO PARERE DEL MISE PREVENTIVO

Favorevoli al contribuente

CTP Ancona n. 392/02/2021; CTP Napoli n. 4988/30/2022; CTP Roma n. 5918/22/2022;

CTP Vicenza n. 365/03/2021; CTP La Spezia n. 276/01/2022; CGT I° grado Ferrara n. 186/2022

«Con riguardo ai controlli relativi al credito d'imposta ricerca e sviluppo ex art. 3 del DL 145/2013, l'Agenzia delle Entrate, in merito alle valutazioni di carattere tecnico riguardo all'ammissibilità di specifiche attività, non può procedere in completa autonomia, ma deve acquisire il parere del MISE quale presupposto per effettuare una valutazione da cui trarre conclusioni tecniche concretamente valutabili e confrontabili.

Viene inoltre rilevato che la stessa Amministrazione finanziaria ha fornito, in tema di pareri tecnici, indicazioni precise in tal senso agli uffici periferici, nella consapevolezza della particolarità delle questioni, a fronte di concetti quali "ricerca" e "sviluppo" suscettibili di interpretazioni secondo ottiche diverse, specie se finalizzati ad ottenere agevolazioni fiscali (si richiama in particolare la circ. 5/2016 e la circ. 31/2020)»

RIVERSAMENTO CREDITI R&S

OBBLIGO PARERE DEL MISE PREVENTIVO

Favorevoli ADE

CTP Ancona n. 22/01/2021 - Corte di Cassazione – sez. penale – sentenze 32330/32331 del 2022

«L'omessa acquisizione del parere del MISE sulla spettanza del credito di imposta ricerca e sviluppo (ex artt. 3 del DL 145/2013 convertito e 8 del DM 27.5.2015) è irrilevante ai fini della sussistenza del reato di indebita compensazione.

Le disposizioni indicate, infatti, si limitano a prevedere i controlli da effettuare in sede amministrativa ai fini della verifica della effettività dei crediti d'imposta per attività di ricerca e sviluppo, ma non stabiliscono alcuna "riserva di accertamento" amministrativa pregiudiziale rispetto alle valutazioni del giudice penale.

D'altro canto, il sistema processuale penale, in particolare in forza del combinato disposto degli artt. 2, 3 e 479 c.p.p., esclude limiti o vincoli ai poteri decisorii del giudice penale, anche in relazione alle questioni pregiudiziali, e, salvo specifiche eccezioni, persino se in relazione ad esse sia pendente un giudizio civile o amministrativo»

RIVERSAMENTO CREDITI R&S

Norma di comportamento AIDC n. 219/2023

Il credito d'imposta si definisce non spettante laddove il contribuente, pur nell'intento di rispettare il presupposto normativo, commette degli errori di qualificazione o quantificazione dello stesso. Viceversa, il credito d'imposta è da definirsi inesistente nei casi in cui la determinazione del credito sia avvenuta in assenza di documentazione o sulla base di documentazione non veritiera.

Di fatto, prendendo spunto dalla sanatoria dei crediti R&S la norma di comportamento delinea la differenza tra crediti di imposta non spettanti ed inesistenti con fattispecie che possono assumere ricadute e rilevanza anche ai fini penal tributari

Contatti

- Duilio Liburdi e-mail: dliburdi@hpttax.it
- Massimiliano Sironi e-mail msironi@hpttax.it