

Ricerca & sviluppo: definiamo?

Sommario

Premessa	2
Aspetto soggettivo	2
Aspetto oggettivo	3
L'istanza di regolarizzazione	4
Il pagamento.....	7
Aderisco o non aderisco?	8
Conclusioni.....	10

Premessa

L'Agenzia delle Entrate aveva invitato i contribuenti che avevano beneficiato del credito d'imposta "ricerca & sviluppo" a produrre tutta la documentazione amministrativa comprovante il diritto a fruirne.

In molti casi, a seguito dell'analisi documentale, aveva disconosciuto il diritto al credito d'imposta ritenendo che l'attività svolta non ne avesse diritto.

A seguito di ricorsi presentati dai destinatari degli atti di recupero, i giudici avevano dichiarato l'incompetenza dell'Agenzia delle Entrate a definire l'attività di "ricerca & sviluppo" stabilendo che l'Ufficio avrebbe dovuto acquisire il parere dell'allora Ministero delle attività produttive (ora Ministero delle imprese e del made in Italy) (fra le altre: C.T.P. Rimini 22/03/2023, n. 99; C.T.P. La Spezia 16/09/2022, n. 276; C.T.P. Vicenza 11/01/2022, n. 14; C.T.P. Bologna 22/12/2022, n. 977).

A questo punto si è attivata la "Politica" prevedendo la possibilità, per coloro che hanno "abusato" dello strumento senza averne diritto, di effettuare un riversamento spontaneo.

L'articolo 5, commi da 7 a 12, del DL 21/10/2021 (convertito dalla L. 215/2021) disciplina il riversamento spontaneo concedendo ai contribuenti la possibilità di ravvedersi senza pagare le sanzioni e gli interessi.

Per regolarizzare è necessario presentare un apposito modello e, successivamente, provvedere al pagamento integrale o rateale delle somme.

Ecco allora che, nella versione oggi in vigore, i contribuenti che hanno indebitamente utilizzato in compensazione crediti d'imposta per ricerca e sviluppo possono regolarizzare la propria posizione presentando il modello entro il 30/11/2023 e riversando il credito utilizzato entro il 15/12/2023.

Poiché negli ultimi tempi gli organi di controllo hanno mosso numerose contestazioni relativamente all'utilizzo di tali crediti, le imprese si trovano nelle condizioni di valutare la possibilità di ricorrere alla procedura in esame, anche nei casi in cui ritengano di non aver fatto un uso indebito dei crediti.

Aspetto soggettivo

Il primo aspetto da approfondire è quello soggettivo. Possono beneficiare della regolarizzazione, senza irrogazione di sanzioni e di interessi, coloro che (art. 5, comma 12, D.L. n. 146/2021):

- a) hanno realmente svolto, sostenendo le relative spese, attività in tutto o in parte non qualificabili come attività di ricerca o sviluppo ammissibili nell'accezione rilevante ai fini del credito d'imposta (art. 3, D.L. n. 145/2013, convertito dalla legge n. 9/2014);
- b) hanno applicato il comma 1-bis dell'art. 3 del D.L. n. 145/2013, in maniera non conforme a quanto dettato dalla disposizione d'interpretazione autentica recata dall'art. 1, comma 72, legge n. 145/2018;
- c) hanno commesso errori nella quantificazione o nell'individuazione delle spese ammissibili in violazione dei principi di pertinenza e congruità;
- d) hanno commesso errori nella determinazione della media storica di riferimento.

La procedura di regolarizzazione non può essere utilizzata per il riversamento dei crediti il cui utilizzo in compensazione sia già stato accertato con un atto di recupero crediti, ovvero con altri provvedimenti impositivi, divenuti definitivi alla data del 22 ottobre 2021.

L'accesso alla procedura è altresì precluso 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 realtà basate sull'utilizzo di documenti falsi o di fatture che documentano operazioni inesistenti, nonché nelle ipotesi di mancanza di documentazione idonea a dimostrare il sostenimento delle spese ammissibili al credito d'imposta. Condotte queste che sono riconducibili ai delitti contemplati nel D.Lgs. n. 74/2000.

Vale la pena rammentare che la presentazione del modello e l'effettuazione del versamento non esauriscono la fase di controllo in quanto gli Uffici, dopo la presentazione dell'istanza, possono accertare la fattispecie penalmente rilevante e dichiarare il contribuente decaduto dalla procedura, con la conseguenza che la richiesta non produce effetti. Vigge poi la regola del "chi ha avuto ha dato" per cui quanto pagato per la sanatoria non sarà rimborsato ma sarà considerato un acconto su quanto l'Agenzia delle Entrate accerterà.

Aspetto oggettivo

Dal punto di vista oggettivo, l'art. 3, del D.L. n. 145/2013, prevede che questa "sanatoria" riguardi i soggetti che alla data del 22 ottobre 2021 avevano utilizzato in compensazione il credito d'imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo maturato dal 2015 al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019; costoro possono rinunciare all'agevolazione, effettuando il riversamento dell'importo del credito utilizzato, senza applicazione di sanzioni e di interessi.

Il riversamento può interessare i casi in cui sia dubbia l'applicabilità dell'agevolazione e si intenda evitare il rischio di applicazione delle sanzioni amministrative e, a seconda delle circostanze, anche penali.

Qualora il contribuente abbia fruito di crediti d'imposta maturati a fronte di diversi progetti di ricerca e sviluppo, è data la possibilità di rinunciare all'agevolazione con riguardo ad alcuni progetti, riversando il relativo credito maturato.

Come sopra anticipato, è fondamentale, per poter accedere alla "sanatoria" che il contribuente non sia già stato coinvolto in un atto di accertamento, ovvero con un atto di recupero crediti, ovvero con un provvedimento impositivo, divenuto definitivo alla data del 22 ottobre 2021. In tale evenienza "il riversamento deve obbligatoriamente riguardare l'intero importo del credito oggetto di recupero, di accertamento o di constatazione, senza applicazione di sanzioni e interessi e senza possibilità di applicare la rateazione" (art. 5, comma 12, D.L. n. 146/2021). Volendo esemplificare, potremo rinvenire le seguenti situazioni:

- contribuente che ha ricevuto un invito per produrre la documentazione: possono accedere alla sanatoria;
- contribuente che aveva ricevuto un atto di recupero notificato il 19/9/2021, contro il quale non ha proposto ricorso: non può accedere alla sanatoria in quanto al 21/10/2021 l'atto era divenuto definitivo;
- contribuente che aveva ricevuto un atto di recupero notificato il 19/9/2021 e che lo aveva impugnato dinanzi alla Corte di Giustizia Tributaria: può accedere alla sanatoria;
- soggetto che ha ricevuto un avviso di accertamento il 15/9/2021 e che ha presentato istanza di accertamento con adesione: può accedere alla sanatoria in quanto al 21/10/2021 erano sospesi i termini per il ricorso.

La procedura di riversamento spontaneo è riservata ai soggetti che nei periodi d'imposta sopra indicati abbiano realmente svolto, sostenendo le relative spese, attività in tutto o in parte non qualificabili come attività di ricerca e sviluppo e che, quindi, non consentono di beneficiare del credito d'imposta (si pensi, ad esempio, a coloro che abbiano commesso errori nella quantificazione o nell'individuazione delle spese ammissibili in violazione dei principi di pertinenza e congruità nonché nella determinazione della media storica di riferimento oppure ai soggetti che hanno applicato l'art. 3, comma 1-bis del D.L. n. 145/2013, 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, in maniera non conforme rispetto alla norma di interpretazione autentica recata dall'art. 1, comma 72, della legge n. 145/2018, secondo la quale "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 in Italia").

La possibilità di avvalersi della procedura di riversamento è esclusa nei casi in cui il credito d'imposta utilizzato in compensazione

- sia il risultato 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,
 - nelle ipotesi in cui manchi la documentazione idonea a dimostrare il sostenimento delle spese ammissibili al credito d'imposta.

Nel caso in cui l'utilizzo del credito d'imposta sia già stato constatato con un atto istruttorio, ovvero accertato con un atto di recupero crediti, ovvero con un provvedimento impositivo, non ancora divenuti definitivi alla suddetta data, il riversamento deve obbligatoriamente riguardare l'intero importo del credito oggetto di recupero, accertamento o constatazione, senza applicazione di sanzioni e interessi e senza possibilità di applicare la rateazione.

L'istanza di regolarizzazione

Individuati i soggetti potenzialmente interessati ed i crediti d'imposta che possono essere riversati, andiamo ora a capire come effettuare la "regolarizzazione".

Il modello va inviato entro il 30 novembre 2023 (data prorogata dalla finanziaria 2023) telematicamente:

- direttamente dal contribuente;
- oppure tramite un intermediario abilitato alla trasmissione delle dichiarazioni.

Chi vuole avvalersi della procedura di riversamento spontaneo del credito d'imposta deve prima di tutto inviare apposita richiesta all'Agenzia delle Entrate redatta su modello di cui al provvedimento prot. n. 188987 del 1° giugno 2022, come integrato dal provvedimento 4 luglio 2022, specificando:

- il periodo o i periodi d'imposta di maturazione del credito d'imposta per cui è presentata la richiesta:

PERIODI DI MATURAZIONE DEL CREDITO	2015 ☐ 2016 ☐ 2017 ☐ 2018 ☐ 2019 ☐
---	---

- la tipologia di regolarizzazione:

SEZIONE I

Maturazione del credito di imposta per il periodo di imposta in corso al **31/12/2015**

Regolarizzazione richiesta a seguito di:

- | | |
|---|--------------------------|
| Spese sostenute in relazione ad attività non ammissibili al credito d'imposta | ☐ |
| Erronea applicazione del comma 1-bis dell'articolo 3 del decreto-legge n. 145 del 2013 | ☐ |
| Spese relative ad attività ammissibili determinate in violazione dei principi di pertinenza e congruità | ☐ |
| Rideterminazione della media di riferimento | ☐ |

- la presenza di atti istruttori o di atti di recupero non divenuti definitivi:

Presenza di Atto istruttorio	PVC consegnato in data: <table border="1" style="display: inline-table; width: 150px;"><tr><td>giorno</td><td>mese</td><td>anno</td></tr><tr><td> </td><td> </td><td> </td></tr></table>	giorno	mese	anno				PVC consegnato in data: <table border="1" style="display: inline-table; width: 150px;"><tr><td>giorno</td><td>mese</td><td>anno</td></tr><tr><td> </td><td> </td><td> </td></tr></table>	giorno	mese	anno			
giorno	mese	anno												
giorno	mese	anno												
	PVC consegnato in data: <table border="1" style="display: inline-table; width: 150px;"><tr><td>giorno</td><td>mese</td><td>anno</td></tr><tr><td> </td><td> </td><td> </td></tr></table>	giorno	mese	anno				PVC consegnato in data: <table border="1" style="display: inline-table; width: 150px;"><tr><td>giorno</td><td>mese</td><td>anno</td></tr><tr><td> </td><td> </td><td> </td></tr></table>	giorno	mese	anno			
giorno	mese	anno												
giorno	mese	anno												
Presenza di Atto di recupero crediti o altro provvedimento impositivo	Atto numero	Notificato in data: <table border="1" style="display: inline-table; width: 150px;"><tr><td>giorno</td><td>mese</td><td>anno</td></tr><tr><td> </td><td> </td><td> </td></tr></table>	giorno	mese	anno									
giorno	mese	anno												
	Atto numero	Notificato in data: <table border="1" style="display: inline-table; width: 150px;"><tr><td>giorno</td><td>mese</td><td>anno</td></tr><tr><td> </td><td> </td><td> </td></tr></table>	giorno	mese	anno									
giorno	mese	anno												
	Atto numero	Notificato in data: <table border="1" style="display: inline-table; width: 150px;"><tr><td>giorno</td><td>mese</td><td>anno</td></tr><tr><td> </td><td> </td><td> </td></tr></table>	giorno	mese	anno									
giorno	mese	anno												
	Atto numero	Notificato in data: <table border="1" style="display: inline-table; width: 150px;"><tr><td>giorno</td><td>mese</td><td>anno</td></tr><tr><td> </td><td> </td><td> </td></tr></table>	giorno	mese	anno									
giorno	mese	anno												

- la rideterminazione degli importi nella fattispecie di errata quantificazione:

Dati rilevanti per la determinazione del credito di imposta	Dichiarazione presentata il: giorno mese anno			Protocollo telematico 	
	Spese agevolabili sostenute				
	Media storica 1 		Ricerca intra-muros 2 ,00 di cui (,00)	Costi per il personale 3 ,00)	
			Ricerca extra-muros 5 ,00 di cui (,00)	Commissionata a soggetti esteri 6 ,00)	Ricerca commissionata a società del gruppo 7 ,00
	Utilizzato fino al 22/10/2021 di cui (,00)		Utilizzato dopo il 22/10/2021 di cui (,00)	Non utilizzato di cui (,00)	
Spese agevolabili rideterminate					
Media storica 1 		Ricerca intra-muros 2 ,00 di cui (,00)	Costi per il personale 3 ,00)		
		Ricerca extra-muros 5 ,00 di cui (,00)	Commissionata a soggetti esteri 6 ,00)	Ricerca commissionata a società del gruppo 7 ,00	
				Importo (A) Credito di imposta dichiarato ,00	
				Importo (B) Credito di imposta rideterminato ,00	

- le date delle indebite compensazioni:

Dettaglio delle date e degli indebiti utilizzati in compensazione del credito fino al 22/10/2021	Data modello F24			Importo
	giorno	mese	anno	 ,00
	giorno	mese	anno	 ,00
	giorno	mese	anno	 ,00

- l'importo da riversare:

Calcolo dell'importo del credito da riversare			Importo
	Differenza calcolata (A - B)		 ,00
	(C)		 ,00
	(D) Credito di imposta già versato		 ,00
	(E) Credito di imposta da riversare		 ,00

- dichiarazione analitica relativa alla maturazione del credito d'imposta:

SEZIONE I

Maturazione del
credito di imposta
per il periodo
di imposta in corso
al 31/12/2015

DICHIARAZIONE ANALITICA

(pagina editabile)

Le sezioni sopra riportate si ripetono per ogni periodo d'imposta dal 2015 al 2019, con la medesima formulazione.

Ribadiamo che i soggetti decadono dalla procedura e le somme già versate si considerano acquisite a titolo di acconto sugli importi dovuti nel caso in cui gli Uffici, nell'esercizio dei poteri di controllo, dopo la presentazione dell'istanza:

- accertino condotte fraudolente;
- siano già stati interessati da un atto impositivo o di recupero divenuto definitivo al 21 ottobre 2021.

Il pagamento

Presentato il modello di richiesta entro il 30 novembre 2023 il soggetto dovrà assolvere al pagamento di quanto dovuto alternativamente:

- in unica soluzione entro il 16 dicembre 2023;
- in 3 rate di pari importo la prima delle quali entro il 16/12/2023. Le altre due rate vanno versate rispettivamente il 16/12/2024 ed il 16/12/2025. Ricordiamo che sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi al tasso legale, calcolati dal 17/12/2023.

Con la risoluzione 5 luglio 2022, n. 34 sono stati individuati i seguenti codici tributo:

- 8170 Riversamento spontaneo del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo - articolo 5, commi da 7 a 12, del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146 – UNICA SOLUZIONE
- 8171 Riversamento spontaneo del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo - articolo 5, commi da 7 a 12, del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146 – PRIMA RATA
- 8172 Riversamento spontaneo del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo - articolo 5, commi da 7 a 12, del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146 – SECONDA RATA
- 8173 Riversamento spontaneo del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo - articolo 5, commi da 7 a 12, del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146 – TERZA RATA

Particolare che riveste molta importanza è il fatto che il riversamento degli importi dovuti deve essere effettuato senza avvalersi della compensazione.

La procedura di regolarizzazione si perfeziona con l'integrale versamento di quanto dovuto. 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,

- l'applicazione di una sanzione pari al 30% degli stessi e degli interessi, con decorrenza dalla data del 17 dicembre 2023.

Un altro effetto del corretto perfezionamento della procedura di riversamento è l'esclusione dalla punibilità per il delitto di indebita compensazione (art. 10-quater, D.Lgs. n. 74/2000).

Infine rammentiamo che si dovrà utilizzare il modello F24 ELIDE, indicando:

- nella sezione "CONTRIBUENTE", nei campi "codice fiscale" e "dati anagrafici", il codice fiscale e i dati anagrafici del soggetto tenuto al versamento;
- nella sezione "ERARIO ED ALTRO", sono indicati:
 - nel campo "tipo", la lettera "R";
 - nel campo "elementi identificativi", nessun valore;
 - nel campo "codice", uno dei codici tributo istituiti con la presente risoluzione (8170, 8171, 8172 oppure 8173);
 - nel campo "anno di riferimento", il periodo di maturazione del credito cui si riferisce il riversamento, nel formato "AAAA";
 - nel campo "importi a debito versati", l'importo del riversamento spontaneo, eventualmente comprensivo degli interessi in base al codice tributo indicato.

Aderisco o non aderisco?

Ci rimane, ora, solamente da capire se vale o meno la pena di eseguire il riversamento spontaneo o attendere che bussi alla porta l'Agenzia delle Entrate.

La valutazione di convenienza all'adesione alla "sanatoria" richiede prima di tutto l'analisi della possibilità che la natura delle spese di ricerca e sviluppo possa essere contestata dall'Amministrazione finanziaria, con il disconoscimento del beneficio, il recupero del credito, l'addebito delle sanzioni amministrative e penali e degli interessi.

La valutazione deve fondarsi principalmente su due fattispecie:

- se le spese sono state realmente sostenute o se si ricada nelle situazioni indebite soggettive od oggettive. Se si tratta di fatture per operazioni inesistenti, abbiamo visto che non si può rientrare nella sanatoria. Diversamente, l'analisi passa al punto successivo;
- le spese sono qualificabili, in tutto o in parte, come attività di ricerca e sviluppo? Il contribuente, pur convinto che le spese sostenute si riferiscono a ricerca e sviluppo, potrebbe decidere, in via del tutto prudenziale, regolarizzare la propria posizione, magari solo relativamente a una parte delle spese medesime. La stessa soluzione potrebbe convenire a coloro che hanno commesso un errore nella quantificazione delle spese o nella determinazione della media storica di riferimento.

Ricordiamo che la regolarizzazione spontanea:

- comporta la restituzione del credito senza l'applicazione di sanzioni ed interessi;
- si beneficia dell'esclusione della punibilità per il delitto di indebita compensazione (art. 10-quater del D.Lgs. n. 74/2000), che prevede nel caso più grave, la reclusione fino a sei anni per chiunque compensi crediti d'imposta inesistenti per un importo annuo superiore a 50.000 euro.

Detto questo, proviamo a simulare alcuni casi ed a quantificare costi e benefici.

1° caso	credito d'imposta ricerca e sviluppo fruito negli anni 2017, 2018 e 2019, effettuando le compensazioni come segue: - settembre 2020: 32.000 - settembre 2021: 35.000 - settembre 2022: 37.000 La possibilità di beneficiare della regolarizzazione non si estende alle compensazioni effettuate dopo il 21/10/2021. Pertanto, possono essere riversate soltanto le compensazioni effettuate nel 2020 e nel 2021. L'importo da versare ammonta a € 67.000, con possibilità di rateazione. Soluzione alternativa: il contribuente potrebbe far ricorso al ravvedimento operoso, che comporta, però, l'applicazione degli interessi legali e della sanzione in misura ridotta. Problematica: l'Ufficio potrebbe contestare le compensazioni (disconoscendo la "ricerca & sviluppo"), applicando, oltre agli interessi, la sanzione amministrativa dal 100 al 200%, ritenendo configurabile l'ipotesi di credito d'imposta "inesistente" (art. 13, comma 5, D.Lgs. n. 471/1997). Inoltre, potrebbe anche essere considerata integrata l'ipotesi penalmente rilevante di cui all'art. 10-quater, del D.Lgs. n. 74/200
2° caso	credito d'imposta ricerca e sviluppo negli anni 2016, 2017 e 2018, effettuando le compensazioni come segue: - settembre 2019: 32.000 - settembre 2020: 35.000 - settembre 2021: 37.000. Poiché a seguito di un controllo interno sono sorti dei dubbi in ordine al credito d'imposta 2016, pari a 32.000 euro, l'impresa può utilizzare la regolarizzazione mediante riversamento, limitatamente al credito 2016.
3° caso	credito d'imposta ricerca e sviluppo negli anni 2016, 2017 e 2018, effettuando le compensazioni come segue: - settembre 2019: 32.000 - settembre 2020: 35.000 - settembre 2021: 37.000. In relazione ai crediti relativi alle annualità 2019 e 2020 all'impresa è stato notificato un atto di recupero, per l'importo di 67.000 euro, oltre a sanzioni e interessi. L'atto di recupero è stato impugnato con ricorso alla Corte di Giustizia tributaria di primo grado. La regolarizzazione richiede il pagamento dell'intero credito oggetto di atto di

	recupero (67.000 euro), senza applicazione di sanzioni e interessi e senza possibilità di applicare la rateazione
--	---

Conclusioni

Al momento della scritturazione di questo contributo, è in corso di pubblicazione il DPCM previsto dall'art. 23 del DL 73/2022 "decreto Semplificazioni" convertito dalla L. 122/2022, il quale ha introdotto la possibilità per le imprese di avvalersi di un'apposita **certificazione** attestante la qualificazione delle attività degli investimenti effettuati o da effettuare ai fini della loro classificazione nell'ambito dell'**attività di ricerca e sviluppo**, di innovazione tecnologica, di design e di innovazione estetica ammissibili al beneficio.

Come previsto nella bozza del DPCM firmato dal Ministro delle imprese e del made in Italy, i soggetti che svolgono attività di ricerca e sviluppo possono chiedere che venga certificata tale attività per tutte le annualità per le quali non sia intervenuto un atto accertativo. L'ottenimento della certificazione impedisce all'Agenzia delle Entrate di disconoscere la qualificazione dell'attività. Quindi, l'Agenzia potrà solamente effettuare riscontri soggettivi ed oggettivi sulla documentazione, ma non avrà competenza sulla qualificazione di ricerca e sviluppo.

I tempi, però, per l'istituzione dell'Albo dei certificatori e poi l'istanza per ottenere la certificazione non sono immediati, proprio perché gli strumenti e la piattaforma non sono ad oggi attivi.

Al contribuente viene demandato un ulteriore onere, e cioè quello di rischiare un accertamento o un recupero del credito d'imposta durante la fase di realizzazione di quanto previsto dal decreto semplificazioni.

L'alternativa dovrebbe essere una ulteriore proroga della sanatoria, ma di essa non si è finora sentito menzione.

E come sempre il contribuente è in balia di norme che sono sempre lontane dall'infondere certezze negli imprenditori.