

Circolari per la clientela

Crediti d'imposta per ricerca e sviluppo indebitamente utilizzati in compensa- zione - Procedura di regolarizzazione e riversamento - Modalità e termini

TALEA Tax Legal Advisory

Avvocati e Commercialisti Associati

Via Larga, 15 - 20122 Milano

Tel. +39 02 584001 - info@talea.eu - www.talea.eu

C.Fiscale e P. IVA 05499580966

1 PREMESSA

L'art. 5 co. 7 - 12 del DL 21.10.2021 n. 146, conv. L. 17.12.2021 n. 215, ha previsto la possibilità di definire le violazioni riconducibili all'indebita compensazione di crediti d'imposta per ricerca e sviluppo disciplinati dall'art. 3 del DL 145/2013.

A seguito del riversamento del credito indebitamente compensato, il contribuente ottiene lo stralcio delle sanzioni amministrative, degli interessi e la non punibilità penale per il delitto di indebita compensazione di cui all'art. 10-*quater* del DLgs. 74/2000.

Deve trattarsi di crediti per ricerca e sviluppo relativi ad attività realmente poste in essere, le cui spese siano esistenti e documentate, ma non agevolabili.

Il provv. Agenzia delle Entrate 1.6.2022 n. 188987 ha disciplinato le modalità attuative della procedura di riversamento dei suddetti crediti d'imposta. Con tale provvedimento, inoltre, è stato approvato il modello per aderire alla procedura (denominato "Richiesta di accesso alla procedura di riversamento del credito di imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo") e le relative istruzioni per la compilazione.

Le istruzioni per la compilazione del modello sono state modificate con il provv. Agenzia delle Entrate 4.7.2022 n. 259689, che ha approvato le specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati.

Con la ris. Agenzia delle Entrate 5.7.2022 n. 34 sono stati istituiti i codici tributo e fornite le istruzioni per la compilazione del modello "F24 Versamenti con elementi identificativi" (c.d. "F24 ELIDE"), da utilizzare per il riversamento dei crediti d'imposta per ricerca e sviluppo.

2 AMBITO DI APPLICAZIONE

La procedura di riversamento del credito d'imposta 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 d'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 (periodi d'imposta 2015 - 2019, per i soggetti "solari"), ove si realizzi almeno una delle seguenti condizioni:

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

3 CASI DI ESCLUSIONE DALLA PROCEDURA DI RIVERSAMENTO DEL CREDITO

Secondo quanto stabilito dall'art. 5 co. 12 del DL 146/2021, 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, data di entrata in vigore del DL 146/2021.

Il provv. Agenzia delle Entrate 1.6.2022 n. 188987 ha precisato che la preclusione si verifica nel caso in cui al 22.10.2021 tali atti:

- non possano più essere impugnati essendo decorsi i termini di cui all'art. 21 del DLgs. 546/92;

- siano stati definiti con il pagamento;
- risultino definiti “*con altra forma di definizione*”. Tale ipotesi ricorre ad esempio in caso di definizione agevolata ex artt. 16 e 17 del DLgs. 471/97 o di accertamento con adesione disciplinato dal DLgs. 218/97;
- siano oggetto di pronunce passate in giudicato.

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.

Decadenza dalla procedura di riversamento

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.

Le somme già versate si considerano acquisite a titolo di acconto sugli importi dovuti.

4 PRESENTAZIONE DELLA RICHIESTA DI ACCESSO ALLA PROCEDURA DI RIVERSAMENTO

Il contribuente che intende avvalersi della procedura di riversamento del credito d’imposta deve presentare all’Agenzia delle Entrate, entro il 30.9.2022, una domanda predisposta utilizzando l’apposito modello denominato “Richiesta di accesso alla procedura di riversamento del credito di imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo”, approvato con il provv. Agenzia delle Entrate 1.6.2022 n. 188987 e reperibile sul relativo sito (www.agenziaentrate.gov.it).

4.1 COMPILAZIONE DEL FRONTESPIZIO

La prima parte del modello (frontespizio) deve essere compilata con l’indicazione:

- dei periodi di maturazione del credito, selezionando uno o più periodi d’imposta dal 2015 al 2019;
- dei dati del contribuente;
- dei dati del dichiarante diverso dal contribuente;
- dei recapiti;
- della sottoscrizione dell’istanza;
- dell’impegno alla presentazione telematica, qualora il contribuente non provveda in modo autonomo all’invio ma si avvalga di un intermediario.

Istanza sostitutiva

Qualora sia già stata presentata la richiesta di accesso alla procedura di riversamento e si intenda sostituirla, occorre barrare la casella “istanza sostitutiva”.

4.2 COMPILAZIONE DELLE SEZIONI DA I A V

Sono poi previste 5 distinte sezioni (da I a V), una per ciascuna annualità per la quale è possibile aderire alla procedura di riversamento (dal 2015 al 2019). Occorre compilare ciascuna sezione del modello in relazione alla quale si intende aderire alla procedura di riversamento, indicando i dati di

interesse e la relativa dichiarazione analitica per determinare gli importi per il riversamento spontaneo.

Presenza di atto istruttorio

In un apposito quadro di ciascuna delle suddette sezioni occorre indicare l'eventuale presenza di un atto istruttorio emesso per il credito d'imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo oggetto di riversamento spontaneo, indicando la data di consegna del PVC.

In caso di PVC:

- consegnati fino al 22.10.2021 è preclusa la facoltà di versamento rateale degli importi dovuti;
- consegnato dopo il 22.10.2021 e fino alla data di presentazione della domanda di riversamento è ammesso il versamento rateale delle somme dovute.

Presenza di atto di recupero crediti o altro provvedimento impositivo

Nel caso in cui si intenda riversare un credito d'imposta per ricerca e sviluppo già contestato con atto di recupero crediti o altro provvedimento impositivo, non divenuto definitivo al 22.10.2021, occorre indicare la data in cui il relativo atto è stato notificato, compilando la sezione relativa al periodo d'imposta di maturazione del credito contestato.

In caso di un atto di recupero crediti:

- notificato fino al 22.10.2021 è preclusa la facoltà di versamento rateale degli importi dovuti;
- notificato dopo il 22.10.2021 e fino alla data di presentazione della domanda di riversamento è ammesso il versamento rateale delle somme dovute.

Dati rilevanti per la determinazione del credito d'imposta

In questo quadro vanno inseriti i dati rilevanti per il calcolo del credito d'imposta dichiarato per le attività di ricerca e sviluppo.

Come precisato dalle istruzioni per la compilazione "*per i periodi di imposta 2017, 2018 e 2019, occorre inserire i dati indicati nella dichiarazione dei redditi presentata. Per i periodi di imposta relativi al 2015 e 2016, per i quali in dichiarazione dei redditi non era previsto il quadro di dettaglio per la quantificazione del credito di imposta relativo all'attività di ricerca e sviluppo, devono pertanto essere inseriti analiticamente i dati che hanno dato luogo al credito richiesto, nella dichiarazione riportata, in modo analogo ai periodi dal 2017 e successivi*".

Dettaglio delle date e degli indebiti utilizzi in compensazione del credito fino al 22.10.2021

Vanno inserite le date e gli importi del credito d'imposta indebitamente utilizzato in compensazione, fino alla data del 22.10.2021, in relazione al credito maturato nel periodo d'imposta relativo alla sezione che si sta compilando.

A seguito dell'inserimento dei dati richiesti il sistema determina in modo automatico il totale del credito d'imposta indebitamente utilizzato.

Calcolo dell'importo del credito da riversare

Secondo le istruzioni approvate con il provv. Agenzia delle Entrate 1.6.2022 n. 188987, la determinazione dell'effettivo importo da riversare potrebbe risultare diverso dalla mera sommatoria degli utilizzi indebiti effettuata nel riquadro "*Dettaglio delle date e degli indebiti utilizzi in compensazione del credito fino al 22/10/2021*", in quanto "*ai fini della definizione dell'effettivo importo da riversare, vanno infatti considerati, oltre agli importi relativi agli utilizzi fino al 22 ottobre 2021, anche quelli (eventuali) del credito utilizzato dopo tale data e quelli del credito residuale non utilizzato alla data di presentazione della domanda, che non formano oggetto di sanatoria*".

Il provv. Agenzia delle Entrate 4.7.2022 n. 259689 ha modificato le istruzioni di compilazione in merito alla compilazione di detto quadro, precisando che "*Il campo (E) è modificabile dall'utente,*

selezionando preventivamente il relativo check in procedura. Sulla stampa dell'istanza sono riportati sia il campo (E) relativo all'importo proposto e calcolato automaticamente dalla procedura, sia il campo (E) dichiarato dall'utente, eventualmente modificato rispetto a quello calcolato. Se l'importo calcolato non viene modificato gli importi riportati nei due campi (E) sono uguali".

Ad oggi, tuttavia, tale modifica non risulta recepita nelle istruzioni pubblicate sul sito dell'Agenzia delle Entrate.

Dichiarazione analitica

È una pagina editabile nella quale il contribuente è tenuto ad illustrare le ragioni alla base della rideterminazione del credito d'imposta per l'attività di ricerca e sviluppo e del conseguente indebito utilizzo.

4.3 RIEPILOGO DEGLI IMPORTI INDEBITAMENTE UTILIZZATI IN COMPENSAZIONE E DA RIVERSARE

In questa sezione (VI) vengono riportati, distinguendo per ciascun periodo d'imposta per il quale si aderisce al riversamento, sia l'importo del credito indebitamente utilizzato che il dettaglio del riversamento che potrà avvenire in un'unica soluzione, oppure in forma rateale.

4.4 TERMINE DI PRESENTAZIONE

La richiesta per accedere alla procedura di riversamento può essere presentata solo una volta, entro il 30.9.2022.

Presentazione di un'istanza sostitutiva

Non è prevista l'integrazione di una domanda già trasmessa; per correzioni o integrazioni è richiesto l'invio di una nuova domanda nella quale si deve barrare la casella "Istanza sostitutiva" presente nel frontespizio del modello, il quale dovrà essere compilato in ogni quadro ed inviato sempre entro il 30.9.2022.

4.5 TRASMISSIONE TELEMATICA DEL MODELLO

La domanda per accedere alla procedura di riversamento dei crediti d'imposta deve essere presentata telematicamente:

- direttamente dal contribuente, purché sia abilitato all'utilizzo di Entratel o Fisconline;
- da un intermediario abilitato ad Entratel (ai sensi dell'art. 3 co. 2-bis e 3 del DPR 322/98), previo conferimento dell'incarico alla trasmissione.

4.6 RILASCIO DELLA RICEVUTA DI INVIO E TRASMISSIONE DEL MODELLO

A seguito dell'invio del modello, il sistema rilascia una prima ricevuta che attesta la ricezione del file. Successivamente, viene inviata un'altra comunicazione che attesta l'esito dell'invio. In assenza di errori viene attestata l'avvenuta presentazione della domanda.

Scarto della domanda

In caso di scarto della domanda, il soggetto che ha curato la trasmissione riceve telematicamente una comunicazione e sarà necessario inviare nuovamente il modello entro i 5 giorni successivi alla ricezione della comunicazione di scarto.

4.7 OBBLIGHI DI CONSERVAZIONE IN CASO DI INVIO DA PARTE DELL'INTERESSATO

Il contribuente che abbia trasmesso il modello deve stamparne e conservarne una copia cartacea conforme a quello approvato, sul quale dovrà apporre la firma.

4.8 OBBLIGHI DI CONSERVAZIONE IN CASO DI INVIO DA PARTE DELL'INTERMEDIARIO

Secondo quanto stabilito dal provv. Agenzia delle Entrate 1.6.2022 n. 188987, gli intermediari incaricati della trasmissione sono obbligati a rilasciare al soggetto interessato:

- una copia cartacea del modello predisposto con modalità informatica;
- una copia dell'attestazione dell'avvenuto ricevimento dell'istanza da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Spetta al contribuente conservare la copia del modello compilato e sottoscritto dall'intermediario che si è occupato della trasmissione telematica.

5 RIVERSAMENTO DEL CREDITO D'IMPOSTA PER RICERCA E SVILUPPO

L'importo del credito d'imposta per il quale viene presentata la suddetta domanda deve essere riversato:

- in un'unica soluzione oppure, ove ammesso, mediante versamento rateale;
- mediante il modello "F24 Versamenti con elementi identificativi" (c.d. "F24 ELIDE");
- utilizzando i codici tributo che sono stati istituiti con la ris. Agenzia delle Entrate 5.7.2022 n. 34;
- senza possibilità di utilizzare crediti in compensazione ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97.

Perfezionamento della procedura

Il perfezionamento della procedura si realizza:

- con il versamento dell'intero importo dovuto;
- in caso di rateazione, con il pagamento dell'ultima rata.

5.1 VERSAMENTO IN UN'UNICA SOLUZIONE

Il versamento dell'importo in un'unica soluzione deve avvenire entro il 16.12.2022.

In tal caso, deve essere utilizzato il codice tributo "8170" denominato "*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*".

Casi nei quali è obbligatorio il pagamento in un'unica soluzione

È obbligatorio il pagamento in un'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 PVC al 22.10.2021. Il provv. 1.6.2022 n. 188987 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.

5.2 VERSAMENTO RATEALE

È possibile versare l'importo dovuto in 3 rate annuali di pari importo, rispettivamente entro:

- il 16.12.2022, utilizzando il codice tributo "8171" denominato "*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*";
- il 16.12.2023, utilizzando il codice tributo "8172" denominato "*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*";

- il 16.12.2024, utilizzando il codice tributo “8173” denominato “*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*”.

Casi in cui è ammessa la rateazione

È ammessa la rateazione per il riversamento di crediti d’imposta in relazione ai quali:

- sia stato notificato un atto di recupero o un atto impositivo in data successiva al 22.10.2021 e fino alla data di presentazione della domanda di riversamento;
- sia stato consegnato un PVC dopo il 22.10.2021 e fino alla data di presentazione della domanda di riversamento.

Interessi

In caso di pagamento rateale sono dovuti gli interessi calcolati al tasso legale a decorrere dal 17.12.2022.

La ris. Agenzia delle Entrate 5.7.2022 n. 34 ha precisato che i contribuenti che procedono al pagamento rateale versano gli interessi unitamente all’importo dovuto con la seconda e la terza rata.

Mancato pagamento di una delle rate

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 nella misura prevista dall’art. 20 del DPR 602/73, con decorrenza dal 17.12.2022.

5.3 COMPILAZIONE DEL MODELLO “F24 ELIDE”

La ris. Agenzia delle Entrate 5.7.2022 n. 34 ha stabilito le modalità di compilazione del modello “F24 ELIDE” per il riversamento del credito d’imposta.

Il contribuente dovrà compilare la sezione “CONTRIBUENTE”, nella quale deve essere indicato il codice fiscale e i dati anagrafici del soggetto tenuto al versamento.

Inoltre, si dovrà compilare la sezione “ERARIO ED ALTRO”, indicando:

- nel campo “tipo”, la lettera “R”;
- nel campo “elementi identificativi”, nessun valore;
- nel campo “codice”, il codice tributo che identifica la tipologia di versamento che viene eseguito (8170, oppure 8171, 8172 e 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 (gli interessi sono dovuti in caso di versamento rateale, sulla seconda e terza rata).