

RIVERSAMENTO CREDITO D'IMPOSTA R&S

PREMESSA

L'art. 5 co. 7 - 12 del DL 146/2021 ha introdotto una sanatoria per le indebite compensazioni del credito ricerca e sviluppo ex art. 3 del DL 145/2013, limitatamente alle spese sostenute ma ritenute non agevolabili, che comporta lo stralcio delle sole sanzioni, degli interessi e la non punibilità per il delitto di indebita compensazione.

A causa di oggettive incertezze applicative, scaturite da alcune ambiguità delle disposizioni normative e da una prassi non sempre lineare e comunque non tempestiva, la norma si è resa necessaria.

La normativa di riferimento ha subito diverse proroghe per quanto riguarda i termini di riversamento e, da ultimo, con la legge di bilancio 2023 (l'art. 1 c. 271 L. 197/2022) si sono resi coerenti i termini per la (preventiva) comunicazione telematica all'Agenzia delle Entrate nella quale si devono fornire le evidenze per ogni periodo d'imposta (2015-2019) delle correzioni da cui scaturisce l'importo del bonus da riversare, senza sanzioni e senza interessi.

Per quanto riguarda l'attuazione di ciò è stato emanato il provv. Agenzia delle Entrate 1.6.2022 n. 188987. Pertanto, onde aderire alla procedura occorre:

- presentare il modello entro il 30.11.2023;
- eseguire il riversamento del credito compensato entro il 16.12.2023 (senza avvalersi della compensazione). Il riversamento può essere effettuato anche in tre rate annuali di pari importo maggiorate degli interessi legali.

CREDITO D'IMPOSTA R&S: ALCUNI CENNI

Con l'art. 3 DL 145/2013 è stato introdotto il riconoscimento di un credito d'imposta da utilizzare solo in compensazione, per 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 (dunque 2015) e fino a quello in corso al 31 dicembre 2019.

Il credito d'imposta è stato attribuito nella misura del 25% (50% in alcuni casi specificamente individuati dal c. 6-bis dell'art. 3) delle spese eleggibili sostenute in eccedenza rispetto alla media dei medesimi investimenti realizzati nei 3 periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015 (2012, 2013 e 2014). Il credito d'imposta è stato riconosciuto, fino ad un importo massimo annuale di € 10.000.000 per ciascun beneficiario, a condizione che fossero state sostenute spese per attività di ricerca e sviluppo almeno pari a € 30.000.

La procedura di riversamento senza sanzioni e interessi prevista dal citato art. 5 si riferisce al credito d'imposta di cui all'art. 3 DL 145/2013, illegittimamente utilizzato in compensazione entro il 22 ottobre 2021.

AMBITO OGGETTIVO

La norma in esame consente alle imprese di restituire il bonus illegittimamente utilizzato in compensazione senza sanzioni e senza interessi.

Alla sanatoria possono accedere le imprese che hanno commesso gli errori di seguito indicati.

1. 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.

L'ambito oggettivo della ricerca, in base all'esperienza e agli accertamenti effettuati dall'Agenzia delle Entrate, rientra tra le principali criticità di applicazione del bonus.

Gli investimenti intrapresi dalle imprese non sempre sono stati riconducibili all'ambito oggettivo del credito d'imposta; di fatti le spese sostenute devono essere riferite alle attività come indicate nel Decreto MISE del 27 maggio 2015.

Nello specifico si richiama l'art.3 co.4

[...] 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. [...]

Alla luce di quanto sopra scritto, le mere 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) non si considerano attività di ricerca e sviluppo.

L'impresa che intende verificare la rispondenza dei propri programmi alla norma che consente l'ottenimento del bonus passa attraverso la seguente analisi metodologica:

- i. IDENTIFICAZIONE DELLE ATTIVITÀ: le attività qualificabili come ricerca e sviluppo sono quelle relativi ai progetti intrapresi per il superamento di una o più incertezze scientifiche o tecnologiche la cui soluzione non sarebbe possibile sulla base dello stato dell'arte del settore di riferimento e cioè applicando le tecniche o le conoscenze già note e disponibili in un determinato comparto scientifico o tecnologico.
- ii. FINALITÀ DELLE ATTIVITÀ: è quella di pervenire alla realizzazione di nuovi prodotti (beni o servizi) o processi o al miglioramento sostanziale di prodotti o processi già esistenti.
- iii. CARATTERISTICHE ESTRINSECHE: si tratta, quindi, di attività (lavori) che necessariamente si caratterizzano per la presenza di elementi di novità e creatività e per il grado di incertezza o rischio d'insuccesso scientifico o tecnologico che implicano la possibilità di insuccesso.
- iv. TRASFERIBILITÀ DEI RISULTATI: contribuendo all'avanzamento delle conoscenze generali attraverso il superamento di ostacoli o incertezze scientifiche o tecnologiche e quindi producendo un beneficio per l'intera economia, le attività di ricerca e sviluppo sono potenzialmente meritevoli di essere incentivate con la concessione di contributi pubblici.

Analisi di un caso particolare: riconoscimento del credito R&S per lo sviluppo del software

Relativamente al riconoscimento delle attività, il Ministero dello sviluppo economico con Circ. MISE del 9 febbraio 2018 n. 59990, ha fornito una prima serie di chiarimenti circa l'ammissibilità all'agevolazione delle attività di sviluppo di software.

Nella circolare, facendo specifico riferimento alle attività di sviluppo di software, viene indicato che i criteri di qualificazione e classificazione contenuti nel *Manuale di Frascati* costituiscono in linea di principio fonte interpretativa di riferimento anche agli effetti del credito d'imposta di Ricerca e Sviluppo.

Le innovazioni legate al software, inteso quale prodotto finale, sono generalmente di tipo incrementale e, in quanto tali, normalmente classificabili, ove aventi un effettivo contenuto di R& S, nell'ambito delle attività di "sviluppo sperimentale". Affinché un progetto per lo sviluppo di un software si possa classificare come R&S, la sua esecuzione deve dipendere da un progresso scientifico e/o tecnologico e lo scopo del progetto deve essere la risoluzione di un problema scientifico o tecnologico su base sistematica.

Pertanto, un progetto che abbia per oggetto il potenziamento, l'arricchimento o la modifica di un programma o di un sistema esistente può essere classificato come R& S solo se produce un avanzamento scientifico o tecnologico che si traduce in un aumento dello stock di conoscenza.

L'utilizzo del software per una nuova applicazione o per un nuovo scopo non costituisce di per sé un avanzamento.

Il MISE ha riportato alcuni esempi per illustrare il concetto di R&S nell'ambito delle attività di sviluppo di software (sono stati tratti dal Manuale sopra richiamato):

- lo sviluppo di un nuovo sistema operativo o di un nuovo linguaggio di programmazione;
- la progettazione e la realizzazione di nuovi motori di ricerca basati su tecnologie originali;
- gli sforzi per risolvere i conflitti con hardware o software in base a un processo di reingegnerizzazione di un sistema o di una rete;
- la creazione di nuovi o più efficienti algoritmi basati su nuove tecniche;
- la creazione di nuove e originali tecniche di criptazione o di sicurezza.

Attività non considerate di ricerca e sviluppo

Si riporta una tabella con indicate alcune delle principali risoluzioni che, pronunciandosi in merito al credito di ricerca e sviluppo ex art. 3 DL 145/2013 ne hanno escluso la riconducibilità ad attività di ricerca e sviluppo agevolabili.

Fonte	Attività qualificate o meno come ricerca e sviluppo ex art. 3 DL 145/2013
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.
Risposta a 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.
Risposta a 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 legali al principio dell'economia circolare", mancando gli elementi di "novità, di creatività e di rischio d'insuccesso tecnico".

2. Hanno applicato l'art. 3 co 1-bis DL 145/2013, in maniera non conforme a quanto dettato dalla diposizione d'interpretazione autentica recata dall'art. 1 c. 72 L. 145/2018.

art. 3 co 1 bis DL 145/2013

[...] 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. [...]

Il riconoscimento del credito d'imposta nel caso particolare in cui questo spetti al commissionario residente e non al committente estero è stato oggetto di interpretazione autentica ad opera dell'art. 1 c. 72 L. 145/2018.

Ebbene, la disposizione consente, a partire dal 2017, di attribuire il credito d'imposta anche al soggetto commissionario residente che effettui lavori di ricerca e sviluppo per conto di un soggetto non residente ed è stata introdotta con la finalità di rendere comunque rilevanti, ai fini del beneficio, le attività di ricerca e sviluppo eseguite presso laboratori italiani. L'intervento operato con la norma interpretativa è servito a chiarire che la fattispecie agevolativa presuppone necessariamente che le attività siano eseguite direttamente dal soggetto commissionario residente in laboratori e strutture situate sul territorio nazionale, pena una evidente frustrazione della finalità della disciplina.

A tal riguardo i contribuenti possono aver adottato un comportamento difforme da quello sopra indicato, determinando il beneficio per il periodo di imposta 2017 in misura maggiore rispetto a quella spettante.

Con Circolare n. 8 del 10 aprile 2019 l'Agenzia delle Entrate interveniva precisando che in tale ipotesi, sempre in ipotesi che il maggior credito fosse stato già utilizzato in compensazione, vista la mancanza delle obiettive condizioni di incertezza interpretativa della norma, i contribuenti avrebbero potuto regolarizzare la propria posizione secondo le ordinarie regole, senza applicazione di sanzioni ma con versamento degli interessi, presentando apposita dichiarazione integrativa.

Tale presa di posizione è da intendersi superata a seguito della norma che consente la regolarizzazione tramite l'istanza telematica senza sanzioni e senza interessi.

3. Hanno commesso errori nella quantificazione o nell'individuazione delle spese ammissibili in violazione dei principi di pertinenza e congruità.

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

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

- personale titolare di un rapporto di lavoro autonomo o comunque diverso dal lavoro subordinato direttamente impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo;
- 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 DM 31 dicembre 1988, 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'IVA;
- 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'art. 25 DL. 179/2012, e con imprese rientranti nella definizione di PMI innovative, di cui all'art. 4 DL 3/2015, 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;
- contratti stipulati con imprese diverse dalle precedenti 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;
- 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;
- 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 lett. b) e c).

La norma in sanatoria consente di correggere anche le spese relative ad attività ammissibili determinate in violazione dei principi di pertinenza e congruità; gli errori materiali nel calcolo della base su cui applicare l'aliquota agevolata per l'ottenimento del credito d'imposta, anche con riferimento alla esatta determinazione dell'eccedenza rispetto al triennio di riferimento. Presupposto indispensabile è che la spesa si stia effettivamente sostenuta e ad essa corrisponda l'effettuazione di una effettiva prestazione. Ciò sta a significare che non possono rientrare nella sanatoria fatture per operazioni inesistenti o "gonfiate" nell'importo.

Fonte	Attività qualificate o meno come ricerca e sviluppo ex art. 3 del DL 145/2013
Risposta a 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.
Risposta a 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.
Risposta a 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.
Ris. Agenzia delle Entrate 10.10.2017 n. 122	Fornisce chiarimenti relativi alla ricerca e sviluppo per il settore delle biotecnologie chiarendo che: <ul style="list-style-type: none"> • 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

	<p>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;</p> <ul style="list-style-type: none"> • 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".
Ris. Agenzia delle Entrate 14.2.2017 n. 19	<p>Viene chiarito che:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 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.
Ris. Agenzia delle Entrate 19.7.2016 n. 55	<p>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.</p>

4. Hanno commesso errori nella determinazione della media storica di riferimento.

Ai sensi dell'art. 3 co. 1 del DL 145/2013 il credito d'imposta è riconosciuto in misura percentuale (del 25% o del 50%):

- sull'incremento delle spese complessive sostenute per le attività considerate di ricerca e sviluppo. La percentuale deve essere applicata sulla differenza tra le spese sostenute per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo nel singolo anno di riferimento e l'investimento medio relativo ai tre periodi di imposta antecedenti a quello in corso al 31.12.2015;
- *"nella misura del 50 per cento sulla parte dell'eccedenza di cui al comma 1 proporzionalmente riferibile alle spese indicate alle lettere a) e c) del comma 6 rispetto alle spese ammissibili complessivamente sostenute nello stesso periodo d'imposta agevolabile e nella misura del 25 per cento sulla parte residua".*

Sono oggetto di definizione i crediti di imposta in relazione ai quali siano state erroneamente quantificate le spese ammissibili, quindi in relazione ai quali l'errore nella determinazione del credito d'imposta sia causato dall'erronea determinazione della media storica di riferimento.

Fonte	Attività qualificate o meno come ricerca e sviluppo ex art. 3 del DL 145/2013
Risposta a interpello Agenzia delle Entrate 2.1.2021 n. 72	<p>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.</p> <p>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</p>

	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".
Risposta a 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.
Risposta a 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.
Ris. 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: <ul style="list-style-type: none"> • 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.
Risposta a 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.

CHI NON PUÒ ACCEDERE ALLA PROCEDURA

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

Se l'utilizzo in compensazione del credito è stato accertato con provvedimenti non ancora definitivi è possibile utilizzare la procedura di riversamento solo aderendo interamente alle pretese impositive dell'Agenzia.

Sono escluse dalla regolarizzazione le imprese che hanno posto in essere condotte fraudolente, simulate, oppure artatamente perfezionate tramite l'utilizzo di documenti, contratti documentazione contabile falsa, sia in senso materiale sia in senso ideologico, nonché nelle ipotesi in cui manchi la documentazione idonea a dimostrare il sostenimento delle spese ammissibili al credito d'imposta.

Si decade se, dopo la 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.

IL RIVERSAMENTO DEL BONUS

1- Termini degli adempimenti per la regolarizzazione

I termini sia per la comunicazione che per i versamenti sono stati modificati¹:

- TERMINE PER LA TRASMISSIONE DELLA COMUNICAZIONE: l'art. 1 c. 271 L. 197/2022 (Legge di bilancio 2023) ha fatto slittare ancora il termine al 30 novembre 2023²;
- TERMINE PER RIVERSAMENTI: in sede di conversione dell'art. 38 citato i termini sono stati fissati al 16 dicembre 2023 (1° o unica rata), 16 dicembre 2024 (2° rata) e 16 dicembre 2025 (3° rata).

La regolarizzazione si perfeziona con l'integrale versamento di quanto dovuto. Il corretto perfezionamento della procedura di riversamento esclude la punibilità dell'eventuale reato penale di cui all'art. 10-quater D.lgs. 74/2000.

2- Presentazione del modello di comunicazione

Con il Provv. AE 1° giugno 2022 n. 188987 è stato approvato il modello per il riversamento spontaneo del credito d'imposta con le relative istruzioni.

Il modello è presentato esclusivamente per via telematica direttamente dai contribuenti abilitati a Entratel o Fisconline, oppure tramite i soggetti incaricati di cui ai c. 2-bis e 3 dell'art. 3 DPR 322/98.

A seguito dell'invio del modello, il sistema rilascia una prima ricevuta che attesta la ricezione del file. Successivamente, viene inviata una ricevuta che contiene il codice di autenticazione per il servizio Entratel o il codice di riscontro per il servizio Intenet (Fisconline), che dovrebbe essere disponibile, salvo cause di forza maggiore, "entro cinque giorni lavorativi successivi a quello del corretto invio del file".

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.

Obblighi per l'intermediario

Gli intermediari incaricati della trasmissione sono obbligati a rilasciare al soggetto interessato:

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

Obblighi per l'interessato

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

3- Pagamento delle somme dovute

L'importo del credito indebitamente compensato per il quale viene presentata la domanda di riversamento deve essere riversato, senza possibilità di utilizzare crediti in compensazione.

Con la Risoluzione AE n. 34/E del 5 luglio 2022 sono stati istituiti i codici tributo per consentire il riversamento spontaneo degli indebiti utilizzati in compensazione del credito di imposta in esame, tramite il modello "F24 Versamenti con elementi identificativi" (c.d. F24 ELIDE):

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	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
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
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

In caso di pagamento rateale, gli interessi legali sono calcolati dal 17 dicembre 2023 e sono versati unitamente all'importo dovuto con la seconda e la terza 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 17.12.2022.

¹ In origine l'art. 5 DL 146/2021 prevedeva che le imprese dovessero trasmettere, entro il 30 settembre 2022, una comunicazione all'Agenzia delle Entrate con l'indicazione dell'importo del credito utilizzato in compensazione. Detto importo avrebbe dovuto essere riversato entro il 16 dicembre 2022, oppure in 3 rate annuali di pari importo (16/12/22 - 16/12/23 - 16/12/24, con debenza di interessi legali dal 17/12/22).

² l'art. 38 DL 144/2022 aveva prorogato il termine al 31 ottobre 2022.

Nel caso in cui in relazione al credito per il quale si intende presentare la domanda di riversamento siano già state versate somme a seguito di accertamento o contestazione del credito, dall'importo dovuto per la procedura di riversamento si scomputano le somme già versate, senza tener conto degli interessi e delle sanzioni.

In tal modo, viene meno il beneficio in termini di mancata irrogazione delle sanzioni e mancata richiesta degli interessi. Inoltre, "la procedura di riversamento non dà comunque luogo alla restituzione delle somma già versate, ancorché eccedenti, rispetto a quanto dovuto".