

**Riversamento dei crediti d'imposta
per ricerca e sviluppo indebitamente
utilizzati in compensazione -
Riapertura del termine -
Nuovo provvedimento attuativo**

1 PREMESSA

L'art. 5 co. 7 - 12 del DL 146/2021 ha introdotto una sanatoria per le indebite compensazioni dei crediti d'imposta per ricerca e sviluppo disciplinati dall'art. 3 del DL 145/2013, effettuate sino al 22.10.2021, 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.

Con l'art. 19 co. 5 - 8 del DL 14.3.2025 n. 25, conv. L. 9.5.2025 n. 69, sono stati riaperti i termini per beneficiare della procedura di regolarizzazione in esame.

Per aderire alla procedura occorre:

- presentare l'apposito modello entro il 3.6.2025 (il precedente termine era scaduto il 31.10.2024);
- eseguire, entro il 3.6.2025, il riversamento dei crediti d'imposta indebitamente utilizzati in compensazione (senza potersi avvalere della compensazione di crediti attualmente disponibili), anche in tre rate di pari importo scadenti il 3.6.2025, il 16.12.2025 e il 16.12.2026, maggiorate degli interessi legali a partire dal 4.6.2025.

Nuovo provvedimento attuativo

Per quanto riguarda l'attuazione della procedura, a seguito della suddetta riapertura del DL 25/2025 è stato emanato il provv. Agenzia delle Entrate 19.5.2025 n. 224105, che ha aggiornato i precedenti.

2 AMBITO SOGGETTIVO

Possono accedere alla procedura:

- i soggetti che hanno beneficiato di crediti d'imposta maturati per attività di ricerca e sviluppo 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");
- per i crediti d'imposta maturati a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2016 (dal 2017, per i soggetti "solari"), le imprese residenti o le stabili organizzazioni di soggetti non residenti nel caso di contratti stipulati con imprese residenti in altri Stati membri dell'Unione europea, negli Stati dello Spazio economico europeo o in Stati compresi nell'elenco di cui al DM 4.9.96 (cioè quelli che consentono lo scambio di informazioni).

3 AMBITO OGGETTIVO

La procedura di riversamento concerne l'indebito utilizzo in compensazione di crediti d'imposta 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, 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 recata dall'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.

Il riversamento opera limitatamente alle compensazioni effettuate sino al 22.10.2021.

3.1 ESCLUSIONI

La procedura di riversamento è preclusa nel caso in cui il credito compensato sia già stato contestato con un atto di recupero crediti, ovvero con altri provvedimenti impositivi, divenuti definitivi al 22.10.2021.

La regolarizzazione è altresì preclusa se il credito d'imposta 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.

3.2 REGOLARIZZAZIONE PARZIALE

Per le indebite compensazioni contenute in PVC consegnati dopo il 22.10.2021 i contribuenti non sono tenuti a regolarizzare tutti i crediti contestati, ma possono scegliere di regolarizzarne solo alcuni.

4 DECADENZA

Qualora l'Agenzia delle Entrate accerti l'insussistenza dei requisiti per beneficiare del riversamento c'è la decadenza dalla regolarizzazione e verranno recuperati gli interessi e le sanzioni (che sarebbero invece stati annullati in caso di esito positivo della procedura).

Anche l'omesso/tardivo/insufficiente versamento degli importi o delle rate impedisce il perfezionamento della procedura di regolarizzazione.

5 DOMANDA DI RIVERSAMENTO

La domanda di riversamento va presentata in via telematica:

- compilando il modello approvato dall'Agenzia delle Entrate con il provv. 19.5.2025 n. 224105;
- utilizzando l'apposito prodotto informatico reso disponibile gratuitamente sul sito dell'Agenzia delle Entrate;
- entro il 3.6.2025 (il precedente termine del 31.10.2024 è stato posticipato al 3.6.2025 dal DL 25/2025);
- direttamente dal contribuente o da un intermediario abilitato ad Entratel.

Gli intermediari devono rilasciare al contribuente una copia cartacea del modello predisposto e l'attestazione di ricevimento della domanda.

In caso di scarto del *file* è necessario reinviare il modello entro i 5 giorni lavorativi successivi alla ricezione della comunicazione di scarto.

Domande già presentate entro il 31.10.2024

Sono valide le domande già presentate fino al 31.10.2024.

Entro il 3.6.2025 si può presentare una nuova e ulteriore domanda, avente ad oggetto crediti indebitamente utilizzati diversi da quelli già oggetto della precedente domanda.

Domande revocate entro il 30.9.2024

Entro il 30.9.2024 era possibile revocare una domanda già trasmessa, a condizione che non fossero ancora stati effettuati pagamenti.

Dopo la revoca, è comunque possibile presentare una nuova domanda entro il 3.6.2025.

6 PAGAMENTO DEGLI IMPORTI

L'importo del credito d'imposta deve essere riversato mediante il modello F24:

- utilizzando i codici tributo istituiti con la ris. Agenzia delle Entrate 5.7.2022 n. 34;
- senza possibilità di utilizzare crediti disponibili in compensazione ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97;
- in unica soluzione entro il 3.6.2025 oppure, salvi i casi di esclusione, in 3 rate di pari importo scadenti rispettivamente:
 - il 3.6.2025 (la prima rata, precedentemente scaduta il 16.12.2024, è stata posticipata al 3.6.2025 dal DL 25/2025);
 - il 16.12.2025 (come già previsto in precedenza);
 - il 16.12.2026 (come già previsto in precedenza).

Non possono essere scomputati le sanzioni e gli interessi già pagati a seguito di accertamento o contestazione del credito; inoltre, la procedura di riversamento non dà luogo alla restituzione delle somme già versate, ancorché eccedenti rispetto a quanto dovuto.

Domande già presentate entro il 31.10.2024

I soggetti che hanno presentato la domanda entro il 31.10.2024, ma che entro il 16.12.2024 non hanno effettuato il versamento in unica soluzione o della prima rata, possono effettuare il versamento (in unica soluzione o a rate) sulla base dei termini sopra indicati.

6.1 INTERESSI

Le rate successive alla prima sono maggiorate degli interessi legali a decorrere dal 4.6.2025, anche per i contribuenti che hanno fatto domanda entro il 31.10.2024 e hanno pagato la prima rata entro il 16.12.2024.

Gli interessi vanno cumulati all'importo dovuto con la seconda e la terza rata.

6.2 ESCLUSIONE DELLA RATEAZIONE

Se l'avviso di recupero è diventato definitivo a partire dal 22.10.2021 e fino a quando viene presentata la domanda, occorre pagare in unica soluzione entro il 3.6.2025.

È inoltre 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 (la consegna al 22.10.2021 di atti istruttori diversi dal PVC non impedisce la facoltà di rateizzare).

La rateazione è ammessa quando l'atto di recupero o il PVC sono stati notificati/consegnati dopo il 22.10.2021, sempre che quando si presenta la domanda l'atto non sia definitivo.

7 BENEFICI

I benefici dell'adesione alla procedura di riversamento consistono nello stralcio delle sanzioni da indebita compensazione e degli interessi.

Spesso, per la contestazione di spese non agevolabili il credito viene ritenuto "inesistente", dunque le sanzioni vanno dal 100% al 200% del credito indebitamente compensato. Ove il credito fosse qualificato "non spettante", le sanzioni sarebbero pari al 30%.

Non è possibile contestare la spettanza del credito d'imposta, occorrendo accettare per intero i rilievi.

7.1 EFFETTI PENALI

Se la procedura di riversamento va a buon fine il delitto di indebita compensazione (di cui all'art. 10-*quater* del DLgs. 74/2000) non è punibile.

L'Agenzia delle Entrate informa l'autorità giudiziaria circa il perfezionamento della procedura, così come dell'eventuale inefficacia della medesima.

7.2 CONTRIBUTO IN CONTO CAPITALE

Per coloro i quali hanno optato per il riversamento, verrà riconosciuto un contributo in conto capitale parametrato a quanto versato, in relazione alle risorse disponibili (art. 1 co. 458 - 460 della L. 207/2024, legge di bilancio 2025).

Con un successivo decreto ministeriale saranno disciplinate l'entità del contributo, la sua rateizzazione e le modalità di erogazione.

8 EFFETTI PROCESSUALI

Se pende un contenzioso il riversamento è subordinato alla rinuncia al ricorso entro il 3.6.2025; ove pendano i termini per il ricorso la domanda di riversamento vale come rinuncia.

Nel modello di riversamento è presente una apposita sezione in cui vanno indicati gli estremi dei contenziosi pendenti (firmando la domanda si attesta la rinuncia ai contenziosi, quindi bisogna prestare attenzione).