

Regole e procedure per la corretta gestione del credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo

**Flavio Biasatto
Maurizio Cesca**

**Ufficio Controlli Fiscali
Direzione Regionale Friuli Venezia Giulia**

NORMATIVA DI RIFERIMENTO

- **Art. 3 D.L. n. 145 del 23/12/2013** (nella versione in vigore dal 01/01/2015 come modificato dall' art. 1 della Legge n. 190 del 23/12/2014 - Legge di Stabilità 2015 e nella versione in vigore dal 01/01/2017 come modificato dall' art. 1 della Legge n. 232 del 11/12/2016 (Legge di Bilancio 2017));
- **D.M. 27/05/2015** pubblicato nella Gazz. Uff. 29 luglio 2015, n. 174;
- **Art. 8 D.L. n. 87 del 12/7/2018** (c.d. Decreto dignità);
- **Comunicazione della Commissione Europea (2014/C 198/01)** del 27/06/2014 relativa alla "Disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione";
- **Manuale di Frascati dell'OCSE "Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development"**.

PRASSI DI RIFERIMENTO

- **Risoluzione n. 97/E del 25/11/2016** - Istituzione codice tributo 6857;
- **Circolare n. 5/E del 16/3/2016** - chiarimenti e linee guida;
- **Risoluzione n. 55/E del 17/7/2016** - contratto di somministrazione di lavoro relativo a "personale altamente qualificato";
- **Risoluzione n. 66/E del 3/8/2016** - cumulo con altri contributi pubblici;
- **Risoluzione n. 80/E del 23/9/2016** - spese sostenute nel settore della formazione (*destinazione commerciale*);
- **Risoluzione n. 119/E del 22/12/2016** - test e prove di laboratorio;
- **Risoluzione n. 12/E del 25/1/2017** - cumulo con contributi europei;
- **Risoluzione n. 19/E del 14/2/2017** - acquisto lotto che comprende brevetti, marchi e disegni;
- **Risoluzione n. 21/E del 20/2/2017** - prototipo dimostratore;
- **Risoluzione n. 32/E del 10/3/2017** - cooperative;
- **Circolare n. 13/E del 27/4/2017** - linee guida alle modifiche normative del 2017;
- **Risoluzione n. 121/E del 9/10/2017** - ambito temporale e esercizi a cavallo;
- **Risoluzione n. 122/E del 10/10/2017** - settore delle biotecnologie e ricerca farmaceutica;
- **Circolare Mise n. 59990 del 9/2/2018** - Software;
- **Circolare n. 10/E del 16/5/2018** - operazioni straordinarie;
- **Risoluzione n. 46/E del 22/6/2018** - produzione fieristica.

ASPETTI GENERALI

Il credito di imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo è attribuito a **tutte le imprese** anche quelle operanti per committenti non residenti (dal 1/1/2017) che:

- effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al **31/12/2014** e fino a quello in corso al **31/12/2020** (fino al 31/12/2016 il riferimento era al 31/12/2019);
- in relazione alle **spese sostenute in eccedenza** rispetto alla **media** dei medesimi investimenti realizzati **nei tre periodi di imposta precedenti** a quello in corso al **31/12/2015**;
- a condizione che, in ciascuno dei periodi d'imposta agevolati, siano sostenute spese per attività di ricerca e sviluppo almeno pari a **€ 30.000**;
- fino ad un importo massimo annuale per ciascun beneficiario di **€ 5 mln** per i p.i. 2015 e 2016; **€ 20 mln** per i p.i. 2017-2020.

AMBITO SOGGETTIVO

Art. 3, commi 1 e 1-bis, del D.L. 145/2013 e art. 3 del Decreto Attuativo

Tutte le imprese residenti e le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti:

- anche se costituite successivamente al periodo di imposta in corso al 31/12/2014;
- indipendentemente dalla **natura giuridica**, dalla **dimensione aziendale**, dal **settore economico** in cui operano nonché dal **regime contabile adottato**.

Possono beneficiare dell'agevolazione anche gli **imprenditori agricoli**, gli **enti non commerciali** (con riferimento all'attività commerciale eventualmente esercitata), i **consorzi** e le **reti-soggetto**.

Sono escluse **le imprese sottoposte a procedure concorsuali** non finalizzate alla prosecuzione dell'attività e le imprese che svolgono ricerca conto terzi commissionata da imprese residenti

AMBITO SOGGETTIVO

Art. 3, comma 1-bis, del D.L. 145/2013 e art. 3 del Decreto Attuativo

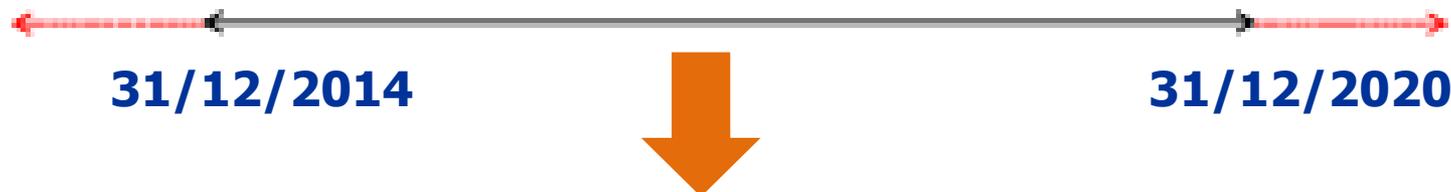
A seguito delle modifica apportata dalla Legge 232/2016, per le spese sostenute dal 2017 e anche in funzione di precedenti contratti in corso di esecuzione, il credito d'imposta spetta anche alle imprese che operano sul territorio nazionale (residenti o stabili organizzazioni) in base a contratti di committenza con imprese estere, università o altro ente od organismo di ricerca localizzati:

- in altri Stati membri dell'Unione europea;
- negli Stati aderenti all'accordo sullo Spazio Economico Europeo (membri UE, Norvegia, Islanda e Lichtenstein);
- in Paesi che consentono un adeguato scambio di informazioni (D.M. 4 settembre 1996 e successive modificazioni e integrazioni).

AMBITO TEMPORALE

Art. 3, comma 1, del D.L. 145/2013 e art. 3 del Decreto Attuativo

Investimenti realizzati a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al **31/12/2014** e fino a quello in corso al **31/12/2020**.



L'imputazione degli investimenti al periodo di vigenza dell'agevolazione segue i criteri stabiliti dall'art. **109 del TUIR** (anche per i progetti di R&S avviati anteriormente). Il riferimento all'art. 109 del TUIR è un criterio generale, applicabile a tutte le categorie di costo eleggibili, a prescindere dalla circostanza che il soggetto beneficiario applichi tale regola per la determinazione del proprio reddito imponibile ai fini delle imposte sul reddito.

Per i **oggetti IAS Adopter** non rilevano i diversi criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio.

AMBITO OGGETTIVO

Art. 3, comma 4, del D.L. 145/2013 e art. 2 del Decreto Attuativo

Il credito d'imposta si applica alle attività di ricerca e sviluppo così come definite nella **Comunicazione della Commissione** (2014/C 198/01) del 27/06/2014 relativa alla "Disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione.

Le definizioni di ricerca e sviluppo contenute nella Comunicazione della Commissione Europea sono state a loro volta mutate da quelle adottate a livello internazionale per le rilevazioni statistiche nazionali in materia di spese in ricerca e sviluppo, secondo i criteri di classificazione definiti in ambito OCSE e, più in particolare, nel **c.d. Manuale di Frascati** "Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development", ultima edizione pubblicata da OECD in data 8/10/2015

AMBITO OGGETTIVO

Art. 3, comma 4, del D.L. 145/2013 e art. 2 del Decreto Attuativo

Rientrano tra le attività ammissibili:

- 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 usi commerciali diretti (**c.d. "ricerca fondamentale"**);
- 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, a esclusione dei prototipi di cui alla lettera c) (**c.d. "ricerca industriale"**);

AMBITO OGGETTIVO

Art. 3, comma 4, del D.L. 145/2013 e art. 2 del Decreto Attuativo

- 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, inclusi gli studi di fattibilità, 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 **(c.d. "sviluppo sperimentale")**;
- 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. **(c.d. "sviluppo sperimentale")**

AMBITO OGGETTIVO

Art. 3, comma 4, del D.L. 145/2013 e art. 2 del Decreto Attuativo

Le attività di R&S ammissibili possono essere svolte anche in ambiti diversi da quello scientifico e tecnologico (es. storico, sociologico).

Rientrano tra le attività ammissibili:

- le modifiche di processo o di prodotto che apportano cambiamenti o miglioramenti significativi delle linee e/o delle tecniche di produzione o dei prodotti (es. sperimentazione di una nuova linea produttiva, modifica delle caratteristiche tecniche e funzionali di un prodotto).

Non rientrano invece tra le attività ammissibili:

- le modifiche non significative di prodotti e di processi (es. modifiche stagionali, modifiche di design di un prodotto, mera sostituzione di un bene strumentale, i miglioramenti, qualitativi o quantitativi derivanti dall'utilizzo di sistemi di produzione che sono molto simili a quelli già usati).

AMBITO OGGETTIVO

Art. 3, comma 4, del D.L. 145/2013 e art. 2 del Decreto Attuativo

Secondo il Manuale di Frascati "La ricerca e lo sviluppo sperimentale (R&S) comprendono lavori creativi e sistematici intrapresi per aumentare il patrimonio delle conoscenze, comprese quelle relative all'umanità, alla cultura e alla società, e per concepire nuove applicazioni delle conoscenze disponibili."

"Una serie di caratteristiche comuni identifica le attività di R&S, anche se queste sono svolte da esecutori diversi. Le attività di ricerca e sviluppo possono essere finalizzate al raggiungimento di obiettivi specifici o generali. La ricerca e lo sviluppo sono sempre orientati verso nuove scoperte, basate su concetti (e la loro interpretazione) o ipotesi originali. Il loro esito finale è molto incerto (o almeno la quantità di tempo e risorse necessarie per raggiungerlo), sono pianificate e preventivate (anche se realizzate da individui), e sono finalizzate a produrre risultati che potrebbero essere liberamente trasferiti o scambiati in un mercato."

AMBITO OGGETTIVO

Art. 3, comma 4, del D.L. 145/2013 e art. 2 del Decreto Attuativo

Affinché un'attività sia un'attività di ricerca e sviluppo, deve soddisfare pertanto cinque criteri fondamentali. Tale attività deve essere:

- **Nuova** (Puntare alle nuove scoperte);
- **Creativa** (Basarsi su concetti e ipotesi originali, non ovvi);
- **Incerta** (Non essere sicura dell'esito finale);
- **Sistematica** (Essere pianificata e preventivata);
- **Trasferibile e/o riproducibile** (Portare a risultati che possano essere riprodotti).

Tutti e cinque i criteri devono essere soddisfatti, almeno in linea di principio, ogniqualvolta venga intrapresa un'attività di R&S su base continuativa o occasionale.

La risoluzione 46/E del 22/06/2018 ha precisato che l'attività di ricerca e sviluppo, oltre al requisito della novità deve essere caratterizzata dal **rischio finanziario** e di **insuccesso tecnico**.

AMBITO OGGETTIVO

Art. 3, comma 4, del D.L. 145/2013 e art. 2 del Decreto Attuativo

La circolare n. 5/E del 16/03/2016, dopo aver delimitato il perimetro oggettivo della ricerca agevolabile ha specificato che ulteriori indagini riguardanti la effettiva riconducibilità di specifiche attività aziendali ad una delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili comportano accertamenti di natura tecnica che involgono la competenza del Ministero dello Sviluppo economico.

Pertanto, i soggetti interessati possono presentare, ai sensi dell'articolo 11 della Legge 27 luglio 2000, n. 212, un'istanza di interpello all'Agenzia delle entrate che provvederà ad acquisire il parere del citato Ministero.

AMBITO OGGETTIVO

Art. 3, comma 4, del D.L. 145/2013 e art. 2 del Decreto Attuativo

Nei casi in cui i dubbi in merito all'ambito oggettivo di applicazione dell'agevolazione riguardino esclusivamente la riconducibilità delle attività per le quali si intende fruire del beneficio tra quelle eleggibili al credito di imposta, ai sensi dell'articolo 3, commi 4 e 5, e dell'articolo 2 del decreto attuativo, **il contribuente può acquisire autonomamente il parere tecnico del Ministero dello Sviluppo economico.**

La richiesta di parere va inviata all'indirizzo:

dgpicpmi.dg@pec.mise.gov.it

della Direzione Generale per la politica industriale, la competitività e le PMI.

TIPOLOGIE DI SPESE AMMISSIBILI

Art. 3, comma 6, del D.L. 145/2013 e art. 4 del Decreto Attuativo

Le tipologie di spese agevolabili sono quattro, e nello specifico, quelle relative a:

- Spese per il personale impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo, sia altamente qualificato sia tecnico;
- Spese di acquisizione e di utilizzazione di strumenti e attrezzature da laboratorio;
- Spese relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese, comprese le start-up innovative di cui all'articolo 25 del D.L. n.179/2012 (c.d. ricerca "extra-muros");
- Spese per 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.

TIPOLOGIE DI SPESE AMMISSIBILI

Art. 3, comma 6, del D.L. 145/2013 e art. 4 del Decreto Attuativo

Spese per il personale impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo:

- rapporto di lavoro dipendente (escluso il personale addetto a mansioni amministrative, contabili e commerciali nonché il personale impiegato in attività di mero supporto alle attività di ricerca eleggibili);
- rapporto di collaborazione (compresi professionisti e amministratori non dipendenti dell'impresa) a condizione che l'attività sia svolta presso le strutture dell'impresa beneficiaria.

Nel caso dei professionisti che operano in totale autonomia di mezzi ed organizzazione, i compensi possono rientrare nella categoria di costi ammissibili relativi alla c.d. ricerca "extra-muros" alle condizioni previste dalla norma. Nel caso degli amministratori i compensi possono rientrare solo per l'attività di R&S svolta e non per la gestione dell'attività di R&S.

TIPOLOGIE DI SPESE AMMISSIBILI

Art. 3, comma 6, del D.L. 145/2013 e art. 4 del Decreto Attuativo

Spese per il personale impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo:

E' agevolabile il costo effettivamente sostenuto per l'effettivo impiego in attività di R&S (tutte le componenti del costo del lavoro sostenuto dall'impresa, retribuzione lorda prima delle imposte, contributi obbligatori, TFR, premi di produzione).

È inoltre agevolabile non solo l'incremento delle spese derivante dall'assunzione di nuovo personale, ma anche quello attribuibile a un maggiore impiego in termini di ore lavorate o derivante da un aumento della retribuzione del personale già in organico presso l'impresa beneficiaria.

TIPOLOGIE DI SPESE AMMISSIBILI

Art. 3, comma 6, del D.L. 145/2013 e art. 4 del Decreto Attuativo

Spese di acquisizione e di utilizzazione di strumenti e attrezzature da laboratorio:

Sono agevolabili i costi, di competenza del periodo di imposta, relativi ai beni materiali ammortizzabili, diversi dai terreni e dai fabbricati, sia in proprietà che in uso, abitualmente impiegati dall'impresa nelle attività di ricerca e sviluppo in relazione al tempo di effettivo impiego in tali attività. Tali beni devono avere un costo unitario non inferiore a euro 2.000 al netto dell'IVA.

Nel caso dei beni di proprietà i costi di competenza sono quantificati applicando le quote di ammortamento, nei limiti dell'importo risultante dall'applicazione dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988.

La maggiorazione del 40 per cento del costo di acquisizione degli investimenti in beni materiali strumentali nuovi, prevista Legge 208 del 28/12/2015, non rileva ai fini della determinazione delle quote di ammortamento eleggibili al credito di imposta.

TIPOLOGIE DI SPESE AMMISSIBILI

Art. 3, comma 6, del D.L. 145/2013 e art. 4 del Decreto Attuativo

Spese di acquisizione e di utilizzazione di strumenti e attrezzature da laboratorio:

Nel caso dei beni in locazione finanziaria, i costi di competenza sono quantificati sulla base delle quote capitali dei canoni, nella misura corrispondente all'importo deducibile ai sensi dell'articolo 102, comma 7, del TUIR.

Nel caso dei beni in locazione non finanziaria, i costi di competenza sono quantificati applicando le quote di ammortamento, nei limiti dell'importo risultante dall'applicazione dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988 al costo storico del bene. Qualora il costo storico di acquisto del bene non risulti dal relativo contratto di locazione è necessario acquisire una dichiarazione rilasciata dal locatore da cui risulti tale costo.

TIPOLOGIE DI SPESE AMMISSIBILI

Art. 3, comma 6, del D.L. 145/2013 e art. 4 del Decreto Attuativo

Spese relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese, comprese le start-up innovative di cui all'articolo 25 del D.L. n. 179/2012 (c.d. ricerca "extra-muros"):

Con riferimento alle spese relative a contratti di ricerca stipulati con "altre imprese", la lettera c) del comma 1 dell'articolo 4 del decreto attuativo precisa che sono agevolabili le spese commissionate a imprese "diverse da quelle che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa" (art. 2359, commi 1 e 2, del c.c.).

Sulla base di quanto indicato nella relazione illustrativa, tuttavia, la circolare n. 5/E del 16/03/2016 ritiene che i costi derivanti dalla ricerca commissionata nell'ambito del medesimo gruppo rilevino nei limiti in cui siano riconducibili alle categorie di costi ammissibili di cui alle lettere a), b), c) e d) del comma 6 dell'articolo 3 del D.L. n. 145 del 23/12/2013.

TIPOLOGIE DI SPESE AMMISSIBILI

Art. 3, comma 6, del D.L. 145/2013 e art. 4 del Decreto Attuativo

Spese relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese, comprese le start-up innovative di cui all'articolo 25 del D.L. n. 179/2012 (c.d. ricerca "extra-muros"):

Ai fini della corretta determinazione del credito di imposta, nonché dei successivi controlli, l'impresa committente dovrà pertanto acquisire dalla società commissionaria il dettaglio dei costi sostenuti supportati da adeguata documentazione.

I contratti di ricerca con le "altre imprese" devono essere stipulati con imprese residenti o localizzate in Stati membri dell'Ue, in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo (SEE) ovvero in Paesi e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni (D.M. 4 settembre 1996 e successive modificazioni e integrazioni).

TIPOLOGIE DI SPESE AMMISSIBILI

Art. 3, comma 6, del D.L. 145/2013 e art. 4 del Decreto Attuativo

Spese relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese, comprese le start-up innovative di cui all'articolo 25 del D.L. n. 179/2012 (c.d. ricerca "extra-muros"):

Nel caso di ricerca commissionata, non si ritiene necessario che l'impresa che svolge su commissione attività di ricerca abbia la predetta attività nel proprio oggetto sociale; si ritiene invece necessario che l'impegno assunto su commissione sia coerente con l'attività effettivamente svolta dal commissionario.

Con riferimento alle caratteristiche che devono avere i **contratti di ricerca** stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, nonché con soggetti esterni al gruppo ai fini dell'ammissibilità dei relativi costi è stato precisato che gli stessi **devono contenere l'impegno a svolgere, direttamente o indirettamente, attività di ricerca e sviluppo ammissibili e devono, inoltre, prevedere che l'effettivo beneficiario degli eventuali risultati di tale attività sia l'impresa committente.**

TIPOLOGIE DI SPESE AMMISSIBILI

Art. 3, comma 6, del D.L. 145/2013 e art. 4 del Decreto Attuativo

Spese relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese, comprese le start-up innovative di cui all'articolo 25 del D.L. n. 179/2012 (c.d. ricerca "extra-muros"):

La misura agevolativa, infatti, è rivolta ai soggetti che svolgono attività di ricerca eleggibile sostenendo i relativi costi e che si avvalgono degli eventuali relativi risultati, assumendosi il rischio per l'attività svolta.

Non sono, pertanto, rilevanti i costi relativi a contratti con università o enti di ricerca che abbiano quale unico fine quello di sovvenzionare l'attività di ricerca svolta da tali soggetti, senza che il pagamento delle somme assuma carattere di corrispettivo.

TIPOLOGIE DI SPESE AMMISSIBILI

Art. 3, comma 6, del D.L. 145/2013 e art. 4 del Decreto Attuativo

Spese relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese, comprese le start-up innovative di cui all'articolo 25 del D.L. n. 179/2012 (c.d. ricerca "extra-muros"):

I contratti di ricerca costituiscono contratti atipici e, pertanto, al fine di stabilire se le prestazioni ivi dedotte siano atte a configurarli come contratti di ricerca, assume rilievo l'oggetto della specifica prestazione, ponendo particolare attenzione agli aspetti sostanzialistici del contratto stesso. Il soggetto commissionario deve predisporre per l'impresa committente una relazione sull'attività di ricerca svolta.

Trattandosi di ricerca "commissionata" a soggetti esterni, i relativi costi si considerano sostenuti alla data di ultimazione della prestazione ovvero, in caso di stati di avanzamento lavori, alla data di accettazione degli stessi da parte del committente.

Tutti i costi di competenza rilevano a prescindere dalla data di stipula del contratto.

TIPOLOGIE DI SPESE AMMISSIBILI

Art. 3, comma 6, del D.L. 145/2013 e art. 4 del Decreto Attuativo

Spese per competenze tecniche e privative industriali:

Spese per l'acquisto di quei beni immateriali, già esistenti sul mercato, per la realizzazione dei quali sono state impiegate competenze tecniche specialistiche che non sono oggetto di "contratto di ricerca extra-muros" nel caso in cui siano finalizzati alla creazione di prodotti, processi o servizi nuovi o sensibilmente migliorati.

A titolo esemplificativo: spese sostenute per **l'acquisizione di conoscenze e informazioni tecniche (beni immateriali), quali ad esempio le spese per conoscenze tecniche riservate, risultati di ricerche già effettuate da terzi, "contratti di know-how", "licenze di know-how", programmi per elaboratore tutelati da diritto d'autore (software coperti da copyright), diverse dalle "privative industriali".**

L'ammissibilità al credito di imposta dei costi menzionati è subordinata alla circostanza che i costi in questione siano sostenuti nello svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo.

TIPOLOGIE DI SPESE AMMISSIBILI

Art. 3, comma 6, del D.L. 145/2013 e art. 4 del Decreto Attuativo

Spese per competenze tecniche e privative industriali:

Le spese per privative industriali agevolabili sono quelle relative a:

- brevetto per invenzione industriale (anche nel settore delle biotecnologie);
- brevetto per invenzione biotecnologica;
- registrazione di topografia di prodotto a semiconduttori e brevetto per nuova varietà vegetale.

A titolo esemplificativo, rientrano in tale tipologia di costi quelli sostenuti per consulenze propedeutiche, due diligence, predisposizione accordi di segretezza, predisposizione accordi di cessione o concessione in licenza del brevetto, trascrizione o annotazione nei registri di pubblicità legale.

Le spese relative alle privative industriali rilevano sia nel caso di produzione interna sia nel caso di acquisto da fonti esterne.

TIPOLOGIE DI SPESE AMMISSIBILI

Art. 3, comma 6, del D.L. 145/2013 e art. 4 del Decreto Attuativo

Spese per competenze tecniche e privative industriali:

Nel caso di produzione interna beni immateriali giuridicamente agevolabili rilevano tutti i costi sostenuti a tal fine.

Nel caso di acquisto da terzi dei beni immateriali giuridicamente agevolabili, non prevedendo la norma un riferimento espresso alle quote di ammortamento, si ritiene che il costo di acquisto, determinato ai sensi dell'articolo 110, comma 1, del TUIR, sia eleggibile nel periodo di imposta individuato ai sensi dell'articolo 109, comma 2, del TUIR.

Sono ammessi all'agevolazione i modelli di utilità oggetto di brevettazione (miglioramento prodotto già esistente). Non sono ammessi all'agevolazione i marchi, i disegni e modelli oggetto di registrazione.

TIPOLOGIE DI SPESE AMMISSIBILI

- **Art. 8 D.L. n. 87 del 12/7/2018** (c.d. Decreto dignità): Spese per competenze tecniche e private industriali:

1. L'articolo 8

Non accedono più al beneficio del credito R&S i costi sostenuti per l'acquisto, anche in licenza d'uso, di beni immateriali (lettera d), comma 6 dell'articolo 3 del Dl 145/13), se derivanti da operazioni intercorse con imprese appartenenti al medesimo gruppo, a decorrere dal periodo d'imposta 2018.

2. Le imprese collegate

La norma amplia il concetto di gruppo includendo anche le imprese collegate.

3. L'articolo 8

L'applicabilità del beneficio per l'acquisto di tali beni immateriali è vincolata al loro utilizzo diretto e "esclusivo" nello svolgimento di attività di R&S considerate ammissibili al beneficio.

4. L'uso esclusivo

Per i beni immateriali citati pare quindi non essere più sufficiente l'esistenza di un loro legame diretto con le attività di R&S ammissibili in quanto si prevede ora che l'utilizzo di tali beni deve avvenire "esclusivamente" nello svolgimento delle attività ammissibili.

Il fine è quello di evitare una duplicazione del beneficio a fronte dell'utilizzo, da parte di più soggetti del gruppo e/o su più progetti di ricerca dello stesso bene immateriale.

TIPOLOGIE DI SPESE AMMISSIBILI

Art. 3, comma 11, del D.L. 145/2013 e art. 4 del Decreto Attuativo

Spese per attività di certificazione contabile:

Rientrano tra le spese agevolabili anche le spese per la certificazione contabile richiesta per fruire dell'agevolazione, fino a un limite di 5.000 euro per ciascun periodo di imposta, solo per le imprese che non sono soggette a revisione legale dei conti e prive di un collegio sindacale. Tali spese di certificazione si aggiungono al credito di imposta spettante.

DETERMINAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE

Art. 3, commi 1 e 3, del D.L. 145/2013 e art. 5 del Decreto Attuativo

Tipologia spesa: costi incrementali per	Aliquota		Misura massima del credito imposta annua per ciascun beneficiario:	
	2015-16 [*]	2017-2020 [*]	2015-16 [*]	2017-2020 [*]
1. Personale altamente qualificato	50%	50%	5 milioni di euro	20 milioni di euro
2. Contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese comprese le startup innovative				
3. Quote di ammortamento di strumenti e attrezzature e laboratorio	25%			
4. Competenze tecniche e private industriali				
Soglia minima spese ammissibili (complessive) per R&S: 30.000 euro				

** Per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare*

DETERMINAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE

Art. 3, comma 1, del D.L. 145/2013 e art. 5 del Decreto Attuativo

(Investimenti del periodo d'imposta
2015 e 2016

-

Media dei medesimi investimenti
dei tre periodi di imposta
che precedono il primo periodo di
applicazione dell'agevolazione)

x

50 % o 25%

(Investimenti del periodo d'imposta
da 2017 a 2020

-

Media dei medesimi investimenti
dei tre periodi di imposta
che precedono il primo periodo di
applicazione dell'agevolazione)

x

50 %

DETERMINAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE

Art. 3, comma 3, del D.L. 145/2013 e art. 5 del Decreto Attuativo

I^a fase: verifica dell'ammontare minimo degli investimenti

Nel periodo d'imposta agevolato la **spesa complessiva** per investimenti in attività di ricerca e sviluppo deve essere

$\geq 30.000 \text{ €}$

Se il periodo d'imposta è $>$ o $<$ 12 mesi l'ammontare della spesa minima deve essere ragguagliato alla durata del periodo stesso.

DETERMINAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE

Art. 3, comma 1, del D.L. 145/2013 e art. 5 del Decreto Attuativo

II^a fase: verifica della spesa incrementale complessiva

La spesa complessiva per investimenti in attività di R&S, effettuata in ciascun periodo d'imposta in relazione al quale si intende fruire dell'agevolazione

deve rappresentare un incremento

rispetto alla **media** dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31/12/2015.

DETERMINAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE

Art. 3, comma 1, del D.L. 145/2013 e art. 5 del Decreto Attuativo

III^a fase: calcolo della media

La spesa complessiva per investimenti in attività di R&S, effettuata in ciascun periodo d'imposta in relazione al quale si intende fruire dell'agevolazione

deve rappresentare un incremento

rispetto alla **media** dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31/12/2015.

DETERMINAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE

Art. 3, comma 1, del D.L. 145/2013 e art. 5 del Decreto Attuativo

III^a fase: calcolo della media

- **Media omogenea**: Per il calcolo della media si tiene conto esclusivamente degli investimenti pregressi appartenenti alla medesima tipologia di quelli indicati dalla norma come agevolabili;
- **Media aritmetica**: Per il calcolo della media è necessario dividere l'ammontare degli investimenti per il numero delle annualità pregresse (3 o minor periodo di riferimento);
- **Media fissa**: Il triennio (o il diverso periodo) di riferimento per il calcolo della media rimane immutato con riguardo agli investimenti realizzati, nell'ambito dell'arco temporale di vigenza dell'agevolazione, in ciascun periodo di imposta per il quale si intende fruire del credito di imposta.

DETERMINAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE

Art. 3, comma 1, del D.L. 145/2013 e art. 5 del Decreto Attuativo

III^a fase: calcolo della media

Imprese in attività da più di 3 periodi di imposta
ante periodo in corso al 31/12/2015

con esercizio coincidente con
l'anno solare

con esercizio non coincidente con l'anno
solare (1°aprile – 31 marzo)

Investimenti 1/1/2015 – 31/12/2020
Triennio di riferimento 1/1/2012 – 31/12/2014

Investimenti 1/4/2015 – 31/3/2021
Triennio di riferimento 1/4/2012 – 31/3/2015

DETERMINAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE

Art. 3, comma 1, del D.L. 145/2013 e art. 5 del Decreto Attuativo

III^a fase: calcolo della media

Imprese di recente costituzione
(tra il 2013 e il 2014)



Media degli investimenti effettuati nel minor periodo che decorre dal periodo di imposta in corso alla data della costituzione dell'impresa (divisore pari a 2 o 1)

Imprese di nuova costituzione
(a partire dal 2015)



media = zero – il credito di imposta si applica al **valore complessivo degli investimenti realizzati**

DETERMINAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE

Art. 3, comma 1, del D.L. 145/2013 e art. 5 del Decreto Attuativo

Esempio n. 1

	Media triennale (2012-2014) delle spese agevolabili	Spese in R&S	Spesa incrementale	Beneficio
<i>Fino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2016</i>				
Spese agevolabili al 50%	400	500	+100	70 (100*50% + 80*25%)
Spese agevolabili al 25%	200	280	+80	
TOTALE	600	780	+180	
<i>A seguito delle novità introdotte dalla legge di bilancio 2017</i>				
Spese agevolabili	600	780	+180	90

DETERMINAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE

Art. 3, comma 1, del D.L. 145/2013 e art. 5 del Decreto Attuativo

Esempio n. 2

	Media triennale (2012-2014) delle spese agevolabili	Spese in R&S	Spesa incrementale	Beneficio
<i>Fino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2016</i>				
Spese agevolabili al 50%	60	65	+5	0
Spese agevolabili al 25%	40	30	-10	
TOTALE	100	95	-5	
<i>A seguito delle novità introdotte dalla legge di bilancio 2017</i>				
Spese agevolabili	100	95	-5	0

DETERMINAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE

Art. 3, comma 1, del D.L. 145/2013 e art. 5 del Decreto Attuativo

Esempio n. 3

	Media triennale (2012-2014) delle spese agevolabili	Spese in R&S	Spesa incrementale	Beneficio
<i>Fino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2016</i>				
Spese agevolabili al 50%	100	150	+50	15 (30*50%)
Spese agevolabili al 25%	50	30	-20	
TOTALE	150	180	+30	
<i>A seguito delle novità introdotte dalla legge di bilancio 2017</i>				
Spese agevolabili	150	180	+30	15

UTILIZZO DEL CREDITO DI IMPOSTA

Art. 3, commi 8 e 9, del D.L. 145/2013 e art. 6 del Decreto Attuativo

La fruizione del credito di imposta non è sottoposta ad alcuna procedura di autorizzazione preventiva. Il credito di imposta maturato deve essere utilizzato esclusivamente in compensazione mediante modello F24 tramite i servizi telematici Entratel o Fisconline a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in cui i costi relativi agli investimenti ammissibili sono stati sostenuti.

L'utilizzo in F24 non soggiace:

- al limite annuale di compensazione applicabile ai crediti agevolativi, pari a 250.000 € (art. 1, co. 53, L. 244/2007);
- al limite generale di compensabilità di crediti di imposta e contributi, pari a 700.000 € (art. 34, L. 388/2000);
- al divieto di compensazione in presenza di ruoli scaduti (art. 31, co. 1, D.L. n. 78/2010, Circ. n. 13/E del 2011).

TRATTAMENTO FISCALE

Art. 3, comma 8, del D.L. 145/2013 e art. 6 del Decreto Attuativo

Il credito di imposta:

- Non concorre alla formazione del reddito imponibile ai fini IRES, IRPEF, delle addizionali regionale e comunali;
- Non concorre alla formazione del valore della produzione netta ai fini IRAP;
- Non rileva ai fini della determinazione della quota di interessi passivi, deducibile ai sensi dell'articolo 61 del TUIR;
- Non rileva ai fini della determinazione della quota di spese e altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, deducibile ai sensi dell'articolo 109, comma 5, del TUIR.

CUMULO CON ALTRE AGEVOLAZIONI

Art. 9 del Decreto Attuativo

Il credito di imposta è cumulabile:

- con altre misure agevolative, salvo che le norme disciplinanti le altre misure non dispongano diversamente; in ogni caso l'importo risultante dal cumulo non potrà essere superiore ai costi sostenuti.

Ai fini del credito di imposta in esame, i costi agevolabili, determinati ai sensi dell'articolo 4 del decreto attuativo sono, quindi, assunti al lordo di altri contributi pubblici o agevolazioni ricevuti.

ADEMPIMENTI DOCUMENTALI

Art. 3, comma 11 e 12, del D.L. 145/2013 e art. 7 del Decreto Attuativo

Obbligo
di certificazione
dei costi sostenuti



La **documentazione contabile** relativa alla spettanza del credito di imposta deve essere **certificata** dal soggetto incaricato della revisione legale o dal collegio sindacale o da un professionista iscritto nel registro dei revisori legali e deve essere **allegata al bilancio**.

Le imprese con **bilancio certificato** sono esentate da tali obblighi.

ATTENZIONE
Al soggetto certificatore si applica il codice etico dell'IFAC e, nel caso di colpa grave nell'esecuzione degli atti richiesti per il rilascio della certificazione, si applica l'art. 64 c.p.c.

Le imprese sono tenute a **conservare tutta la documentazione utile** a dimostrare l'ammissibilità e l'effettività dei costi.

ADEMPIMENTI DOCUMENTALI

Art. 7 del Decreto Attuativo

Documentazione richiesta in via orientativa e non esaustiva

Spese per il personale impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo, sia altamente qualificato sia tecnico: i fogli di presenza nominativi riportanti per ciascun giorno le ore impiegate nell'attività di R&S, firmati dal legale rappresentante dell'impresa ovvero dal responsabile dell'attività di R&S.

Spese di acquisizione e di utilizzazione di strumenti e attrezzature da laboratorio: la dichiarazione del legale rappresentante dell'impresa, ovvero del responsabile dell'attività di R&S, relativa alla misura e al periodo in cui gli stessi sono stati utilizzati per R&S. Con riferimento a "strumenti e attrezzature di laboratorio" acquisiti mediante locazione finanziaria e non finanziaria, qualora il costo storico di acquisto del bene non risulti dal relativo contratto di locazione è necessario acquisire una dichiarazione rilasciata dal locatore da cui risulti tale costo.

ADEMPIMENTI DOCUMENTALI

Art. 7 del Decreto Attuativo

Spese relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese, comprese le start-up innovative di cui all'articolo 25 del D.L. n.179/2012: contratti stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e altre soggetti, comprese le start-up innovative, e una relazione sottoscritta dai soggetti commissionari sulle attività svolte nel periodo d'imposta a cui il costo sostenuto si riferisce. Dalla documentazione deve risultare la residenza o la localizzazione (UE SEE o paesi collaborativi) del soggetto che di fatto svolge l'attività di R&S;

Spese per competenze tecniche e privative industriali: Nel caso di acquisizione da terzi, i contratti e una relazione concernente le attività svolte nel periodo d'imposta a cui il costo sostenuto si riferisce firmata dal legale rappresentante dell'impresa ovvero dal responsabile dell'attività di R&S. Nel caso di produzione interna nonché per le attività di mantenimento, sviluppo e accrescimento del bene immateriale, un adeguato sistema di rilevazione dei costi sostenuti (non indicato nel D.M.).

ADEMPIMENTI DOCUMENTALI

Art. 3, comma 11, del D.L. 145/2013 e art. 7 del Decreto Attuativo

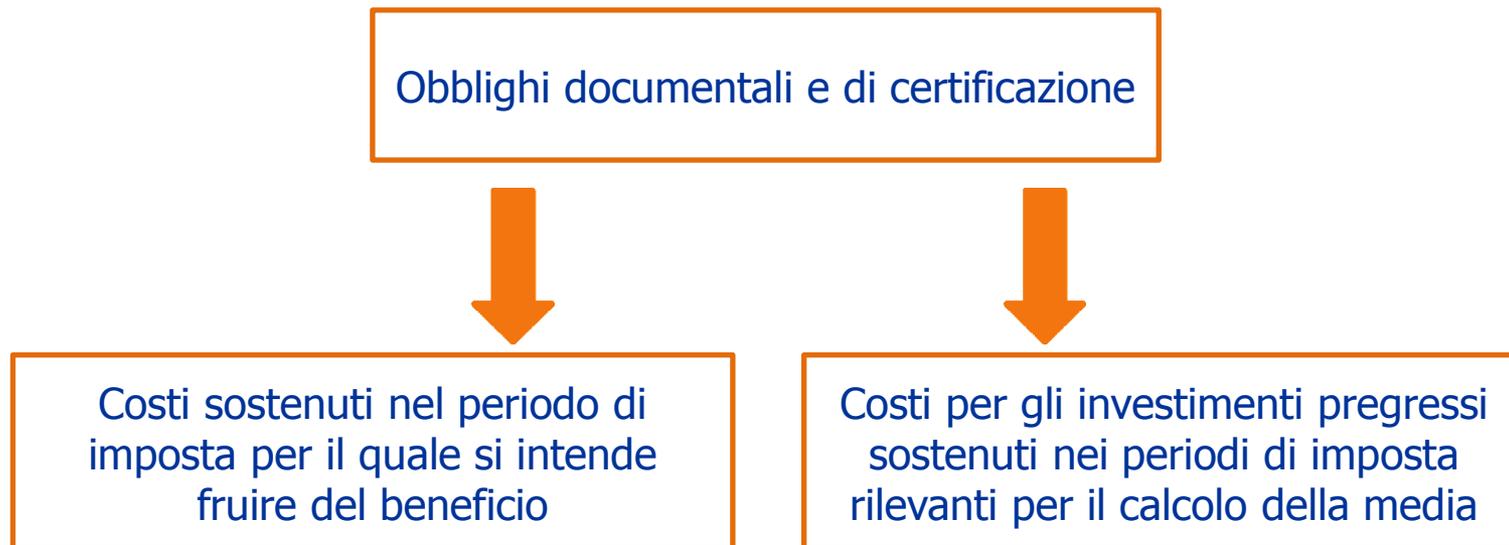
le imprese beneficiarie
sono tenute a conservare

Ai fini del calcolo della media di riferimento

Prospetto con l'indicazione analitica degli investimenti realizzati nei periodi di imposta precedenti ed utilizzati come base di calcolo della quota incrementale che determina l'ammontare del credito di imposta

ADEMPIMENTI DOCUMENTALI

Art. 3, comma 11, del D.L. 145/2013 e art. 7 del Decreto Attuativo



ADEMPIMENTI DOCUMENTALI

Art. 3, comma 11, del D.L. 145/2013 e art. 7 del Decreto Attuativo

La certificazione:

- non ha uno schema predefinito e può essere redatta in forma libera, ma deve contenere, in ogni caso, l'attestazione della regolarità formale della documentazione contabile e dell'effettività dei costi sostenuti;
- deve essere redatta entro la data di approvazione del bilancio ovvero, per i soggetti che non sono tenuti all'approvazione del bilancio, entro il termine di 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio in cui sono stati effettuati gli investimenti ammissibili;
- deve essere allegata al bilancio nel senso che, una volta predisposta, deve essere conservata e resa disponibile, insieme al bilancio, al momento del controllo;
- e la documentazione contabile deve essere conservata per il periodo previsto dall'articolo 43 del D.P.R. n. 600 del 1973, con riferimento alla dichiarazione relativa al periodo di imposta nel corso del quale si conclude l'utilizzo del credito.

CONTROLLI

Art. 3, commi 10 e 11, del D.L. 145/2013 e art. 8 del Decreto Attuativo

I controlli sono svolti ex post sulla base della documentazione contabile certificata. L'attività di controllo dell'Agenzia delle Entrate consiste:

- nella verifica della sussistenza delle condizioni richieste dalla disciplina agevolativa, nonché dell'ammissibilità delle attività e dei costi sulla base dei quali è stato determinato il credito di imposta;
- nella determinazione dell'esatto ammontare del credito d'imposta spettante, qualora ricorrano le condizioni in precedenza indicate;
- nella determinazione dell'effettivo ammontare del credito utilizzato in compensazione.

CONTROLLI

Art. 3, commi 10 e 11, del D.L. 145/2013 e art. 8 del Decreto Attuativo

Nel caso in cui si rendano necessarie “valutazioni di carattere tecnico” in merito:

- all’ammissibilità di specifiche attività ovvero;
- alla pertinenza e congruità dei costi sostenuti.

L’Agenzia delle Entrate può chiedere un parere al Ministero dello Sviluppo economico.

CONTROLLI

Art. 3, commi 10 e 11, del D.L. 145/2013 e art. 8 del Decreto Attuativo

Nel caso in cui, a seguito dei controlli, sia accertata l'indebita fruizione, anche parziale, del credito di imposta per il mancato rispetto delle condizioni richieste ovvero a causa dell'inammissibilità dei costi sulla base dei quali è stato determinato l'importo fruito, l'Agenzia delle Entrate provvede al recupero del relativo **importo, maggiorato di interessi e sanzioni.**

In caso di utilizzo del credito di imposta in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste, è applicata la sanzione pari al trenta per cento del credito utilizzato (articolo 13, comma 4, del D.Lgs n. 471 del 1997).

In caso di utilizzo di un credito di imposta inesistente, è applicata la sanzione dal cento al duecento per cento della misura del credito stesso (articolo 13, comma 5, del D.Lgs n. 471 del 1997).

CONTROLLI

Art. 3, commi 10 e 11, del D.L. 145/2013 e art. 8 del Decreto Attuativo

In caso di utilizzo in compensazione un credito di imposta inesistente, inoltre, in nessun caso si applica la definizione agevolata prevista dagli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, del D.Lgs. n. 472 del 1997.

Si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973 e all'articolo 54-bis del D.P.R. n. 633 del 1972)

A titolo esemplificativo, si configura un'ipotesi di inesistenza del credito nel caso in cui non siano stati sostenuti i costi per attività di ricerca e sviluppo.

CONTROLLI

Conseguenze penali dell'indebita compensazione

Art. 10-quater del D.Lgs. n. 74 del 2000

1. E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a cinquantamila euro.
2. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro.