



STRUMENTI

IL CREDITO D'IMPOSTA PER ATTIVITÀ DI RICERCA E SVILUPPO

Data ultimo aggiornamento:
31 gennaio 2019

Ultimi documenti considerati:
Articolo 1, commi 70-72, legge 30 dicembre 2018 n. 145

INDICE

IL CREDITO D'IMPOSTA PER ATTIVITÀ DI RICERCA E SVILUPPO

1. PREMESSA.....	pag.	3
2. FONTI DI RIFERIMENTO	pag.	3
3. I SOGGETTI CHE POSSONO BENEFICIARE DEL CREDITO	pag.	4
4. I COSTI DI R&S AGEVOLABILI	pag.	6
4.1 I costi del personale impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo.....	pag.	8
4.2 Le quote di ammortamento delle spese per strumenti e attrezzature di laboratorio....	pag.	8
4.3 Le spese per contratti di ricerca “extra-muros”	pag.	9
4.4 Le spese per competenze tecniche e brevetti.....	pag.	10
4.5 Spese per attività di certificazione contabile.....	pag.	11
4.6 I costi esclusi.....	pag.	12
5. LA QUANTIFICAZIONE DEI COSTI R&S AGEVOLABILI	pag.	12
6. MODALITÀ DI CALCOLO	pag.	14
7. RILEVAZIONE CONTABILE.....	pag.	17
7.1 Contributo in conto esercizio	pag.	17
7.2 Contributo in conto capitale	pag.	17
8. OBBLIGHI DOCUMENTALI E ALTRI ADEMPIMENTI.....	pag.	18
9. L'UTILIZZO DEL CREDITO DI IMPOSTA	pag.	20

IL CREDITO D'IMPOSTA PER ATTIVITÀ DI RICERCA E SVILUPPO

a cura di CLA Consulting s.r.l.

1. PREMESSA

Il **credito d'imposta per gli investimenti in ricerca e sviluppo** è riconosciuto alle imprese che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al **31 dicembre 2014** e fino al periodo di imposta in corso al **31 dicembre 2020**¹.

Con l'introduzione di questo incentivo, il legislatore si è prefisso l'obiettivo di far crescere gli investimenti privati in ricerca e sviluppo, considerando meritevoli del credito d'imposta gli effettivi incrementi di spesa complessiva in attività di ricerca e sviluppo rispetto agli investimenti riferibili agli anni della media. La *ratio legis* risiede quindi nella volontà di incentivare le attività di ricerca e sviluppo e di sostenerne i relativi costi, nel presupposto che queste attività possono contribuire alla crescita del settore industriale.

In via preliminare si ricorda che:

- i costi di ricerca e sviluppo (*research and development*, R&D) rappresentano gli investimenti effettuati dall'impresa per creare nuovi prodotti o servizi, nuovi processi produttivi e per acquisire nuovi elementi di conoscenza o di informazione utili ai fini dello sviluppo dell'azienda, sia sotto il profilo tecnologico che organizzativo;
- a partire dal periodo d'imposta **2019**, a seguito delle modifiche operate dalla legge 30 dicembre 2018 n. 145 (c.d. "legge di bilancio 2019"), il credito d'imposta per gli investimenti in ricerca e sviluppo è commisurato, per ciascuno dei periodi di imposta agevolati, in misura percentuale (**50%** ovvero **25%** a seconda delle tipologie di spese che sono sostenute) all'eccedenza degli investimenti che sono effettuati rispetto alla media dei medesimi investimenti realizzati nei **3 periodi d'imposta precedenti** a quello in corso alla data del **31 dicembre 2015 (2012-2013-2014)**;

Sono agevolabili le spese connesse agli investimenti in attività di ricerca fondamentale, ricerca industriale e sviluppo sperimentale rappresentate dai costi per il personale impiegato nell'attività di ricerca e sviluppo, per contratti di ricerca contratti di ricerca "extra-muros", stipulati con università, enti di ricerca, imprese e start-up innovative, quote di ammortamento di strumenti e attrezzature di laboratorio e spese relative a competenze tecniche e private industriali.

Il credito è riconosciuto a condizione che nel periodo di imposta in cui si intende beneficiare dell'agevolazione siano state sostenute spese per attività di ricerca e sviluppo rientranti tra quelle ammissibili di importo almeno pari a **30.000 euro** ("soglia minima di investimento") su base annua e in misura eccedente alla media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data del **31 dicembre 2015 (2014-2013-2012)**.

Con decorrenza dall'anno **2019**, l'importo massimo annuale del credito di imposta spettante a ciascun beneficiario è stabilito in misura pari a **10 milioni di euro** (massimale annuo).

Infine si ricorda che il credito d'imposta è fruibile senza la necessità di dover presentare un'istanza telematica. Si tratta, quindi, di un'agevolazione automatica.

2. FONTI DI RIFERIMENTO

La normativa relativa al credito d'imposta è stata interessata da diverse modifiche e integrazioni ad opera di diversi provvedimenti. In particolare, i principali riferimenti normativi sono i seguenti:

¹ I soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare possono avvalersi dell'agevolazione per gli investimenti effettuati nei periodi di imposta 2015, 2016, 2017, 2018, 2019 e 2020. Analogamente, i soggetti con periodo di imposta non coincidente con l'anno solare possono beneficiare dell'agevolazione per gli investimenti effettuati a decorrere dal periodo di imposta 2015-2016 e fino al periodo di imposta 2020-2021

- Decreto Legge 23 dicembre 2013 n. 145 convertito, con modifiche, nella Legge 21 febbraio 2014 n. 9;
- Articolo 1, comma 35, Legge 23 dicembre 2014, n. 190;
- Decreto ministeriale 27 maggio 2015;
- Articolo 1, commi 15-16, Legge 11 dicembre 2016 n. 232;
- Articolo 8 Decreto legge 13 luglio 2018 n. 87 (limitazioni costi ricerca e sviluppo infragruppo);
- Articolo 1, commi 70-72, legge 30 dicembre 2018 n. 145 (di seguito indicata anche come “la legge di bilancio 2019”);

Con riferimento alle modalità di fruizione del beneficio in esame, l’Agenzia delle Entrate si è espressa in diverse occasioni, ovvero:

- nella circolare 16 marzo 2016 n. 5;
- nella risoluzione 19 luglio 2016 n. 55/E;
- nella risoluzione 3 agosto 2016 n. 66/E;
- nella risoluzione 23 settembre 2016 n. 80/E;
- nella risoluzione 22 dicembre 2016 n. 119/E;
- nella risoluzione 25 gennaio 2017 n. 12/E;
- nella risoluzione 14 febbraio 2017 n. 19/E;
- nella risoluzione 20 febbraio 2017 n. 21/E;
- nella risoluzione 10 marzo 2017 n. 32/E;
- nella circolare 27 aprile 2017 n. 13/E;
- nella risoluzione 9 ottobre 2017 n. 121;
- nella risoluzione 10 ottobre 2017 n. 122;
- nella risoluzione 22 giugno 2018 n. 46;
- nella circolare 16 maggio 2018 n. 10.

Per completezza segnaliamo che, sull’argomento, ulteriori chiarimenti sono stati altresì espressi da:

- il Ministero dello Sviluppo Economico, nella circolare 9 febbraio 2018 n. 59990;
- Assonime, nella circolare 7 aprile 2016 n. 11;
- Confindustria, nella circolare 28 settembre 2016.

3. I SOGGETTI CHE POSSONO BENEFICIARE DEL CREDITO

Possono beneficiare del credito d’imposta tutti i **soggetti titolari di reddito d’impresa** (imprese, enti non commerciali, consorzi e reti d’impresa) che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo a decorrere dal **periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014** e fino a quello in corso al **31 dicembre 2020**, indipendentemente:

- dalla natura giuridica²;

² In particolare, sono inclusi anche:

- consorzi e reti di imprese;
- enti non commerciali, Università o altri centri di ricerca, quali soggetti commissionari residenti a cui il committente soggetto non residente ha commissionato la ricerca e sviluppo;

- dalla dimensione aziendale;
- dal settore economico d'appartenenza.
- dalla localizzazione geografica;
- dalla dimensione.

Si tenga conto che per le **reti di imprese** (articolo 3, commi 4-ter e 4-quater, DL n. 3/2009):

- in caso di attività di ricerca e sviluppo effettuate da imprese che aderiscono a un "contratto di rete" privo di autonoma soggettività giuridica (e, quindi, di autonoma capacità tributaria): sono beneficiarie dell'agevolazione le singole imprese che aderiscono alla rete (di conseguenza, in questo caso, il meccanismo di calcolo del credito di imposta, compresa la verifica della sussistenza delle condizioni richieste per poter accedere al beneficio, deve essere applicato in modo autonomo da ciascuna delle imprese aderenti alla rete);
- se, viceversa, l'attività di ricerca e sviluppo viene affidata ad una "rete-soggetto": quest'ultimo, costituendo un autonomo soggetto passivo d'imposta "distinto" dalle singole imprese retiste (e ciò per effetto dell'iscrizione del contratto di rete nella sezione ordinaria del registro delle imprese in cui ha sede la rete), si assume in proprio il rischio degli investimenti, diventando pertanto destinatario diretto dell'agevolazione.³

Per quanto riguarda invece i **consorzi**:

- se il consorzio effettua direttamente gli investimenti nell'attività di ricerca e sviluppo: l'agevolazione dovrà essere calcolata dal consorzio stesso, avendo riguardo ai costi, connessi agli investimenti ammissibili, di competenza del periodo di imposta in cui intende beneficiare dell'agevolazione;
- se il consorzio effettua gli investimenti nell'attività di ricerca e sviluppo nell'interesse dei consorziati (riaddebitando i costi sostenuti alle imprese consorziate): le società consorziate, per la quota a esse ribaltata, si assumono il rischio del relativo investimento e, pertanto, avranno diritto a calcolare il credito di imposta relazione ai costi sostenuti nel periodo per il quale intende accedere al beneficio (pertanto, in questo caso, le imprese consorziate sono tenute a calcolare il credito sia in relazione agli investimenti effettuati per l'attività di ricerca svolta per il tramite del consorzio sia per gli eventuali ulteriori investimenti connessi ad attività di ricerca svolte direttamente).

Il credito di imposta è altresì riconosciuto alle imprese residenti (ovvero alle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti) che eseguono le attività di ricerca e sviluppo in laboratori o strutture situati nel territorio dello Stato (in qualità di commissionari) a favore di **committenti non residenti**, ovvero di 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 previsto dal D.M. 4 settembre 1996.⁴

Questa previsione è applicabile non solo nell'ipotesi in cui le spese agevolabili siano sostenute dal soggetto residente per l'esecuzione di un contratto di ricerca stipulato con una controparte contrattuale indipendente, ma anche nel caso in cui:

-
- le stabili organizzazioni italiane di imprese residenti all'estero

Viceversa, dal beneficio sono escluse le imprese sottoposte a procedure concorsuali non finalizzate alla continuazione dell'esercizio dell'attività economica (es. società in fallimento e liquidazione coatta amministrativa).

³ La rete soggetto, dunque, determina in modo autonomo il credito di imposta spettante con riferimento ai costi, connessi agli investimenti ammissibili effettuati in esecuzione del programma comune di rete, di competenza del periodo di imposta in cui intende beneficiare dell'agevolazione, valutando autonomamente in capo a se stessa la sussistenza di tutte le condizioni poste dalla disciplina agevolativa, tra cui la verifica relativa al raggiungimento della soglia minima degli investimenti realizzati nonché l'incremento degli stessi rispetto alla media di riferimento.

⁴ Il committente non residente potrà essere, ad esempio, una Università o un altro ente o organismo di ricerca non residente, ivi inclusi gli organismi comunitari.

- il contratto sia stipulato con una parte correlata (ad esempio, tra la società capo gruppo estera e la società controllata italiana dedita alle attività di ricerca e sviluppo);
- le spese agevolabili siano sostenute da una stabile organizzazione in Italia in esecuzione degli accordi intercorrenti con la casa madre estera⁵.

4. I COSTI DI R&S AGEVOLABILI

Il **credito d'imposta** è riconosciuto alle imprese che effettuano investimenti incrementali in **ricerca fondamentale, ricerca industriale e sviluppo sperimentale**.

Come già accennato, il meccanismo di **calcolo** del **credito d'imposta** è di **tipo incrementale**, in quanto occorre confrontare le **spese** sostenute in ciascun periodo di imposta agevolato con la **media** dei medesimi investimenti realizzati nei **3 periodi d'imposta** precedenti a quello in corso alla data del **31.12.2015** (ovvero i periodi **2012–2013–2014**)⁶, oppure dalla data di costituzione se questa è avvenuta da meno di 3 anni⁷.

Il **risultato** di questo confronto è definito come "*spesa incrementale*" e rappresenta la base su cui determinare l'**importo** del **credito d'imposta** spettante.

L'oggetto dell'agevolazione è quindi costituito dagli **investimenti che sono effettuati in attività di ricerca e sviluppo (R&S) e che si sostanziano nell'impiego di personale e nell'utilizzo di altri fattori produttivi**. Devono considerarsi tali⁸:

- a) i **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) la **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 significativo dei prodotti, dei processi produttivi o dei servizi esistenti ovvero la creazione di componenti di **sistemi complessi**, necessaria per la ricerca industriale, a esclusione dei prototipi (si tratta delle cd. "ricerca industriale")⁹;
- c) l'**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** ed alla **documentazione** concernenti **nuovi prodotti, processi e servizi**. Queste attività possono comprendere l'**elaborazione** di progetti, disegni, piani e altra documentazione, inclusi gli **studi di fattibilità**, purché non 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** ed il suo costo di fabbricazione è troppo elevato per poterlo usare soltanto a fini di **dimostrazione** e di **convalida** (c.d. sviluppo sperimentale).

⁵ In quest'ultimo caso, ai fini dei successivi controlli, la stabile organizzazione dovrà predisporre, per ogni progetto di ricerca, una relazione descrittiva delle attività svolte corredata da un prospetto di raccordo tra le spese, rilevanti ai fini della determinazione del credito di imposta, la loro imputazione contabile nonché la relativa ripartizione per singolo centro di costo.

⁶ Si osserva che, nonostante il periodo di raffronto sia sempre lo stesso (ossia il triennio 2012–2014 per le aziende con bilancio coincidente con l'anno solare), il valore della media R&S 2012/2014 potrebbe cambiare nel tempo, ad esempio per effetto di operazioni straordinarie (al riguardo si rinvia all'apposito paragrafo di approfondimento).

⁷ Per le imprese in attività da meno di tre periodi di imposta "*la media degli investimenti in attività di ricerca e sviluppo da considerare per il calcolo della spesa incrementale complessiva è calcolata sul minor periodo a decorrere dalla costituzione*" (D.M. 27 maggio 2015, articolo 5, comma 2).

⁸ Articolo 3, comma 4, D.L. 145/2013.

⁹ A titolo esemplificativo, sono agevolabili: la sperimentazione di una nuova linea produttiva, la modifica delle caratteristiche funzionali di un prodotto. Relativamente ai processi produttivi, i miglioramenti potrebbero essere comprovati dalla riduzione dei costi del processo produttivo o dalle sue condizioni di sicurezza

Con specifico riferimento alle imprese che svolgono attività di **sviluppo di software**, è stato precisato che¹⁰:

- 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;
- per poter classificare un progetto per sviluppo di un *software* 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 ha per oggetto il potenziamento, l'arricchimento o la modifica di un programma o di un sistema esistente può essere classificato come R&S se lo stesso è in grado di produrre un avanzamento scientifico o tecnologico).

Coerentemente con quanto sopra, a titolo esemplificativo:

- devono ritenersi agevolabili: le attività di sviluppo di un nuovo sistema operativo o di un 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 ad 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 nuovi e originali tecniche di crittazione o di sicurezza;
- non sono agevolabili: le attività di tipo ricorrente o di *routine* connesse al *software* (lavori su aggiornamenti, già liberamente disponibili prima dell'inizio dei lavori stessi, relativi a specifici sistemi o programmi; le attività di ordinaria manutenzione del computer o del *software*; lo sviluppo di *software* applicativi e sistemi informativi aziendali che utilizzano metodi conosciuti e strumenti *software* esistenti; l'aggiunta di nuove funzionalità per l'utente a programmi applicativi esistenti; la creazione di siti *web* o *software* utilizzando strumenti esistenti; l'utilizzo di metodi standard di crittazione, verifica della sicurezza e test di integrità dei dati, la customizzazione dei prodotti per un particolare uso, a meno che durante tale processo non vengano aggiunte nuove conoscenze che migliorano significativamente il programma base; l'ordinaria attività di correzione di errori ("*debug*") di sistemi e programmi esistenti

Nello specifico, le voci di spesa che rilevano ai fini della disciplina possono essere suddivise in cinque tipologie, ovvero:

- a) le spese per il personale impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo;
- b) le spese per attrezzature e strumenti di laboratorio;
- c) le spese per la ricerca contrattuale;
- d) le spese per competenze tecniche e brevetti;
- e) le spese per l'attività di certificazione contabile.

Questi costi sono ammissibili indipendentemente dal relativo trattamento contabile e, quindi, dall'eventuale capitalizzazione degli stessi¹¹. Pertanto, assumono rilevanza i costi che:

- in base alle norme di bilancio e ai corretti principi contabili, sono iscritti nell'attivo come oneri pluriennali ovvero come costi di un'immobilizzazione immateriale in corso di realizzazione, ovvero come costi incrementativi di un attivo immateriale già iscritto in bilancio;
- sono direttamente imputati a conto economico come costi d'esercizio.

In particolare, ai fini della valorizzazione dei costi che assumono rilevanza nel computo del credito d'imposta:

- l'imputazione degli investimenti a uno dei periodi di vigenza dell'agevolazione nonché ai singoli periodi che rilevano ai fini del calcolo della media deve essere effettuata **secondo le regole generali di competenza fiscale che sono stabilite dall'articolo 109 del TUIR**¹².

¹⁰ Circolare Ministero dello Sviluppo Economico 9 febbraio 2018 n. 59990

¹¹ Circolare Agenzia delle Entrate 16.3.2016 n. 5 (§ 2.2)

¹² Ris. Ag. Entrate 3 agosto 2016 n. 66/E

- occorre tenere conto degli oneri **al lordo degli eventuali contributi pubblici o agevolazioni ricevuti sui medesimi costi**.

4.1 I costi del personale impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo

Sono tali i costi relativi a tutto il personale¹³ che viene direttamente impiegato allo svolgimento dell'attività di ricerca e sviluppo indipendentemente:

- a) dal relativo **titolo di studio**¹⁴;
- b) dalla **qualificazione giuridica del rapporto di lavoro**.

Pertanto:

- non assumono rilevanza i costi che sono “indirettamente” connessi allo svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo (quale quelli riferiti al personale con mansioni amministrative, contabili commerciali), nonché i costi riferiti al personale impiegato in attività di supporto alle attività di ricerca eleggibili (ad esempio, il personale addetto alla logistica, al magazzino, alla vigilanza, alle pulizie);
- sono agevolabili i costi relativi al personale non altamente qualificato che viene impiegato nell'attività di ricerca e sviluppo (ovvero i tecnici in senso stretto – quali i tecnici di laboratorio e i tecnici ricercatori) e il personale che svolge attività connesse e coerenti con l'oggetto dell'attività di ricerca svolta (ad esempio: il personale ausiliario specializzato nella progettazione e nella realizzazione di prototipi o di impianti – pilota ovvero il personale addetto alle prove ai controlli e ai collaudi);
- il beneficio può essere fruito sia nell'ipotesi di **personale dipendente dell'impresa** (assunto con contratto di lavoro subordinato), sia con riferimento ai **collaboratori esterni** (collaboratori coordinati e continuativi, titolari di borse di studio o assegni di ricerca, lavoratori autonomi. Tra i collaboratori può essere altresì ricompreso l'amministratore il cui compenso è agevolabile solo per la parte che remunera l'attività di ricerca effettivamente svolta);
- per i lavoratori che, eventualmente, dovessero essere occupati sia nell'attività di ricerca che in altro tipo di attività, è necessario verificare il **numero di ore effettivamente destinate alla ricerca** (il credito d'imposta, infatti, spetterà soltanto con riferimento a quest'ultime);

L'ammontare del **costo agevolabile** è costituito da:

- nell'ipotesi di lavoro dipendente: la somma della retribuzione lorda prima delle imposte e dei contributi obbligatori (quali oneri previdenziali e contributi assistenziali per legge, il TFR maturato giuridicamente nell'anno, ai sensi dell'articolo 2120 del codice civile¹⁵, in misura proporzionale alla retribuzione corrisposta al dipendente per l'attività di ricerca e sviluppo prestata, i premi di produzione);
- nell'ipotesi di personale in rapporto di collaborazione: l'ammontare dei compensi corrisposti (al netto dell'IVA e al lordo dei contributi previdenziali aggiuntivi riaddebitati in fattura nonché delle ritenute d'acconto)

4.2 Le quote di ammortamento delle spese per strumenti e attrezzature di laboratorio

Tra gli investimenti ammessi sono ricomprese le quote di ammortamento relative alle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio:

¹³ Nell'ambito del personale addetto alle attività di ricerca e sviluppo, non è necessario distinguere il costo sostenuto per il “personale altamente qualificato” da quello relativo al “personale non altamente qualificato” (i.e., personale “tecnico”).

¹⁵ Si ricorda che, al fine di evitare trattamenti difforni fra le varie categorie di beneficiari, anche per i soggetti IAS adopter (come per la generalità dei soggetti ammessi al credito di imposta in esame) rileva la quota di TFR maturata giuridicamente sulla base degli ordinari criteri civilistici, senza che assumano rilievo i principi contabili internazionali

- in relazione alla misura e all'effettivo periodo di utilizzo degli stessi nell'ambito dell'attività di ricerca e sviluppo¹⁶;
- aventi un costo unitario non inferiore a **2.000 euro**, al netto dell'IVA (l'ammontare minimo su cui calcolare le quote di ammortamento deve essere riferito al costo unitario di acquisizione del bene determinato ai sensi dell'articolo 110 del TUIR)¹⁷.

Nello specifico, per queste tipologie di beni, le relative spese devono essere quantificate:

- mediante l'applicazione dei coefficienti di ammortamento che sono stabiliti con D.M. 31 dicembre 1988 al costo sostenuto per l'acquisto o la produzione del bene, determinato ai sensi dell'articolo 110 del TUIR, in relazione alla misura e al periodo di utilizzo per l'attività di ricerca e sviluppo¹⁸;
- al lordo degli eventuali contributi in precedenza ricevuti per l'acquisto dei beni.

Ai fini dell'ammissibilità di questi costi, gli strumenti e le attrezzature devono essere acquisiti dall'impresa a titolo di proprietà o di utilizzo (ad esempio mediante locazione finanziaria¹⁹).

Esempio

Per un'attrezzatura ammortizzabile al 10%, di costo pari a euro 500.000, utilizzata al 40% per scopi commerciali e per il restante 60% per attività di ricerca, e, di fatto, impiegata per questa attività solo per un trimestre, il costo ammissibile, da confrontare con la media di riferimento, sarà pari euro 7.500, risultante dal seguente calcolo: $[(500.000 \times 10\%) \times 60\%] \times (3/12) = 7.500$.

4.3 Le spese per contratti di ricerca "extra-muros"

Ai fini dell'individuazione della tipologia delle spese rilevano il tipo di prestazione che, in concreto, viene svolta dal soggetto commissionario, così come risultante dalla relazione che quest'ultimo soggetto deve predisporre per l'impresa committente, e il collegamento di queste prestazioni con l'investimento nelle attività di ricerca e sviluppo condotte da tale impresa (pertanto, al fine di stabilire se le prestazioni possano essere configurate come contratti di ricerca, assumerà rilevanza l'oggetto della specifica prestazione).

In tal senso, per poter essere rilevanti ai fini dell'applicazione del credito d'imposta, i contratti di ricerca devono:

- a) contenere **l'impegno a svolgere, direttamente o indirettamente, attività di ricerca e sviluppo;**
- b) prevedere che **l'effettivo beneficiario degli eventuali risultati di questa attività sia l'impresa committente** (ciò è coerente con il fatto che l'agevolazione in esame è rivolta ai soggetti che svolgono attività di ricerca sostenendone i relativi costi e che si avvalgono degli eventuali relativi risultati, assumendosi il rischio dell'attività svolta)²⁰;

¹⁶ Ciò implica che la quota di ammortamento (o, in caso di beni acquisiti mediante locazione finanziaria, la quota capitale del canone) dovrà essere assunta in relazione alla percentuale di utilizzo del bene nell'attività di ricerca e al periodo di tempo di utilizzo nell'arco di un anno.

¹⁷ L'ammontare minimo, pari a 2.000 euro, imposto dalla disciplina agevolativa quale requisito per l'ammissibilità dei costi relativi a tali beni rileva anche ai fini del calcolo della media di riferimento (pertanto, anche nel calcolo della media di riferimento dovranno essere esclusi i beni aventi costo unitario inferiore a euro 2.000).

¹⁸ Questo criterio deve essere utilizzato anche per i beni acquisiti mediante contratto di locazione non finanziaria (in questo caso al costo storico del bene che deve risultare dal contratto di locazione dovranno applicarsi i coefficienti previsti dal DM 31 dicembre 1988).

¹⁹ In questo caso concorrono a determinare i costi ammissibili le quote capitali dei canoni, nella misura corrispondente all'importo deducibile ai sensi dell'articolo 102, comma 7, del TUIR e in funzione dell'effettivo impiego degli stessi per le attività di ricerca e sviluppo.

²⁰ Di conseguenza, il credito non può essere attribuito alle imprese che svolgono attività di ricerca su commissione di terzi, considerato che, in questo caso, l'impresa commissionaria in realtà non sostiene i relativi costi, in quanto li riaddebita, in base ai corrispettivi contrattualmente previsti, al committente che ne sostiene il relativo onere.

- c) prevedere il **pagamento di somme aventi carattere di corrispettivo dell'attività di R&S** 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 quest'ultimi);
- d) 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 informazioni²¹ (a quest'ultimo riguardo è possibile includere le spese per la ricerca contrattuale commissionata a un'impresa residente in un Paese divenuto collaborativo durante il periodo di vigenza dell'agevolazione, a condizione che in nessuno dei periodi ricadenti nella media siano stati stipulati contratti di ricerca con controparti residenti nel Paese divenuto collaborativo)²².

A titolo esemplificativo, previo soddisfacimento dei requisiti richiesti, sono agevolabili i costi che sono sostenuti per l'attività di ricerca svolta da:

- a) università, enti di ricerca e organismi equiparati;
- b) professionisti, in totale autonomia di mezzi e di organizzazione;
- c) società specializzate (comprese le "start-up innovative") che mettono a disposizione il proprio personale per lo svolgimento di attività di ricerca e sviluppo presso la sede della società appaltante, conservandone il diretto controllo e la gestione operativa (appalto di servizi);
- d) società appartenenti al gruppo. In questo caso:
- la società committente deve considerare la somma dei costi che sono addebitati dalla società commissionaria riferibili esclusivamente alle quattro categorie di costi eleggibili (escludendo dal computo i costi riaddebitati di natura diversa da quelli ammissibili, quale, ad esempio, il "mark-up" applicato dalla commissionaria);
 - nel caso in cui più società dovessero avere affidato ad un'altra società del gruppo l'effettuazione di un progetto di ricerca, i costi della ricerca ribaltati dalla commissionaria sono agevolabili in capo a ciascuna società committente a condizione che la ripartizione del costo della ricerca tra le committenti venga effettuato in base a criteri oggettivi che tengono conto della partecipazione di ciascuna di esse alle spese e ai risultati della ricerca.

Coerentemente con quanto previsto dall'articolo 109 del TUIR, 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.

4.4 Le spese per competenze tecniche e brevetti

La quarta categoria di spese potenzialmente agevolabili è costituita da quelle relative alle *"competenze tecniche e privative industriali relative ad un'invenzione industriale o biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale, anche acquisite da fonti esterne"*.

²¹ Nello specifico, la normativa pone la condizione relativa alla residenza o alla localizzazione del soggetto commissionario con riferimento all'ipotesi in cui l'attività di ricerca e sviluppo venga commissionata da un'impresa residente in Italia a imprese residenti all'estero. Tuttavia, questa condizione non è posta con riferimento alla ricerca commissionata a università, enti di ricerca e organismi equiparati. In caso di ricerca subappaltata, la condizione relativa alla residenza o alla localizzazione in Stati membri dell'UE, in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo (SEE) ovvero in paesi e territori "collaborativi deve essere verificata anche in capo all'impresa che di fatto svolge l'attività di ricerca. Inoltre, nell'ipotesi in cui il soggetto commissionario a sua volta dovesse "acquistare" i risultati della ricerca da un'impresa terza, l'agevolazione in commento spetta esclusivamente al primo committente, al fine di evitare una indebita duplicazione del beneficio.

²² In caso contrario, qualora in uno o più dei periodi ricadenti nella media dovessero essere stati stipulati contratti di ricerca con controparti residenti nel Paese divenuto collaborativo, poiché per la corretta determinazione del credito di imposta spettante è necessario acquisire informazioni relative all'attività svolta dal commissionario estero nei periodi rilevanti ai fini della media, potranno essere agevolati i soli costi relativi a contratti stipulati con soggetti residenti in Paesi per i quali gli accordi di scambio di informazioni producono effetti a decorrere dal primo periodo di imposta rilevante ai fini del calcolo della media (ovvero, nella generalità dei casi, dal 2012).

A titolo esemplificativo, assumono rilevanza i costi **riconducibili allo svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo** che sono sostenuti dall'impresa **per l'acquisizione di "competenze tecniche" e di "privative industriali"**.

A quest'ultimo riguardo si consideri che:

- tra le "competenze tecniche" sono ricomprese le spese per l'acquisto di 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* - finalizzati alla creazione di prodotti, processi o servizi nuovi o sensibilmente migliorati (si tratta, a titolo esemplificativo, delle 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);
- tra le "privative industriali" sono ricomprese le spese relative ai brevetti per modelli di utilità²³ e l'acquisizione di programmi per elaboratore coperti da brevetto per invenzione.

Nello specifico, le spese relative alle "privative industriali" rilevano sia nel caso di produzione interna sia nel caso di acquisto da fonti esterne, anche se appartenenti al medesimo gruppo societario, nonché tutti costi che l'impresa beneficiaria sostiene per lo sviluppo, il mantenimento e l'accrescimento di detti beni immateriali²⁴.

Sono, pertanto, agevolabili:

- i costi sostenuti per il personale non "altamente qualificato" impiegato nelle attività di ricerca;
- i costi sostenuti per l'acquisizione di privative industriali relative ad un'invenzione industriale o biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale;
- i servizi connessi al procedimento di brevettazione o registrazione (quali gli studi di brevettabilità, il deposito della domanda di brevetto o di registrazione, l'estensione della domanda di brevetto o registrazione, la conversione ed ogni istanza a queste connesse, comprese le eventuali traduzioni, mantenimento in vita).

4.5 Spese per attività di certificazione contabile

La normativa prevede:

- l'obbligo di certificazione della documentazione contabile richiesta per fruire dell'agevolazione da parte di un revisore ovvero di una società di revisione legale dei conti scritti nel registro dei revisori legali ai sensi del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39;
- la possibilità di agevolare, entro il limite massimo di euro 5.000, le spese che sono sostenute per questa attività di certificazione contabile.

L'importo del contributo attribuito per le spese di certificazione si aggiunge al credito di imposta spettante, e concorre alla determinazione dell'importo massimo annuale fruibile.

²³ Trattasi, in particolare, del

- 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.

²⁴ In caso di produzione interna degli assets giuridicamente tutelabili previsti dalla norma, assumono rilevanza tutti i costi che sono sostenuti a tal fine.

Nel caso di acquisto della privativa da terzi, il costo di acquisto, determinato ai sensi dell'articolo 110, comma 1, del TUIR, è agevolabile nel periodo di imposta di competenza così come individuato ai sensi dell'articolo 109, comma 2, del TUIR.

Nel caso di costi sostenuti nell'ambito del medesimo gruppo, resta fermo il potere dell'Amministrazione finanziaria di sindacare, secondo i canoni dell'antieconomicità, la congruità dei corrispettivi pattuiti, così come resta ferma l'applicazione delle regole in materia di *transfer pricing* nel caso di costi derivanti da operazioni con soggetti non residenti nel territorio dello Stato appartenenti al medesimo gruppo.

4.6 I costi esclusi

Non sono considerate **attività di R&D le modifiche ordinarie o periodiche apportate a prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione, servizi esistenti ed altre operazioni in corso, anche quando queste modifiche rappresentano dei miglioramenti** (ad esempio: le modifiche stagionali, le modifiche di design di un prodotto, la mera sostituzione di un bene strumentale, i miglioramenti, qualitativi o quantitativi, derivanti dall'utilizzo di sistemi di produzione che sono molto simili a quelli usati).

Non sono agevolabili i costi sostenuti per l'acquisizione, anche in licenza d'uso, di 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, derivanti da operazioni intercorse con imprese appartenenti allo stesso gruppo (devono considerarsi tali le imprese che sono controllate, controllanti o collegate da un unico soggetto²⁵).

A quest'ultimo riguardo, l'Agenzia delle Entrate:

- ha ricondotto alla voce **"competenze tecniche"** i costi sostenuti per il **"personale altamente qualificato"** impiegato nelle **attività di ricerca** (circolare 16 marzo 2016 n. 5/E);
- ha classificato i costi per il **personale** non altamente qualificato nella categoria generale delle **spese per il personale** (ex articolo 3, comma 6, D.L. n. 145/2013. In tal senso: circ. 27 aprile 2017 n. 13/E);
- ha ricompreso tra le spese agevolabili le **spese** sostenute per l'acquisto dei **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", in quanto finalizzati alla creazione di **prodotti, processi o servizi nuovi o sensibilmente migliorati**.

Stante quanto sopra, i costi sostenuti per l'acquisto, anche in licenza d'uso, dei **diritti di privativa industriale** e degli altri **intangibles** derivanti da **operazioni intercorse con imprese appartenenti al medesimo gruppo** non devono essere considerati neanche ai fini della determinazione del **calcolo della media** di riferimento²⁶.

5. LA QUANTIFICAZIONE DEI COSTI R&S AGEVOLABILI

A partire dal periodo d'imposta **2019** (ovvero, in particolare, il periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 2018),²⁷ **la misura del credito d'imposta R&S è riconosciuta diversamente in funzione delle tipologie degli investimenti ammissibili che sono effettuati²⁸ rispetto al triennio precedente.**

²⁵ A norma dell'articolo 2359 del codice civile, sono considerate società controllate:

1. le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria;
2. le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria;
3. le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa.

Ai fini dell'applicazione dei nn. 1) e 2) si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta; non si computano i voti spettanti per conto di terzi.

Inoltre, per le persone fisiche si tiene conto anche di partecipazioni, titoli o diritti posseduti dai familiari dell'imprenditore individuati ai sensi dell'articolo 5, comma 5, del TUIR.

Viceversa, sono considerate "collegate" le società sulle quali un'altra società esercita un'influenza notevole. L'influenza si presume quando nell'assemblea ordinaria può essere esercitato almeno un quinto dei voti ovvero un decimo se la società ha azioni quotate in mercati regolamentati

²⁶ L'esclusione dal beneficio è applicabile a partire dal periodo d'imposta 2018, anche in relazione al calcolo dei costi ammissibili per la determinazione della media triennale di raffronto.

²⁷ Articolo 1, commi 70-72, della legge n. 145/2018.

²⁸ Per effetto di queste modifiche, le medie triennali di raffronto 2012-2014 sono 4, ovvero:

- a) per il 2015 e 2016: quella basata sull'originario testo normativo;
- b) per il 2017; quella basata sulle novità introdotte dalla legge 232/2016;
- c) per il 2018: quella basata sulle modifiche introdotte dal DL 87/2018;
- d) per il 2019 e 2020: quella derivante dalle ultime modifiche operate dalla legge di bilancio 2019.

L'**aliquota del credito d'imposta** è fissata:

- **al 50%:**
 - per le spese riferite al personale dipendente titolare di un rapporto di lavoro subordinato, anche a tempo determinato, direttamente impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo;
 - per le spese derivanti da contratti stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, con imprese residenti che rientrano nella definizione di start-up innovative (articolo 25 D.L. 179/2012) ovvero di PMI innovative (articolo 4 DL 3/2015).

In entrambi i casi non deve trattarsi di imprese appartenenti al medesimo gruppo dell'impresa committente.

- **al 25%:** per le altre tipologie di spese (rapporti di lavoro autonomo, quote di ammortamento delle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio, competenze tecniche e privative industriali e materiali, forniture e altri prodotti analoghi anche per prototipi);

L'importo massimo del credito riconosciuto a ciascun soggetto beneficiario è fissato in misura pari a 10 milioni di euro. Per le imprese che non sono obbligate per legge alla revisione legale dei conti, le spese sostenute per adempiere all'obbligo di certificazione della documentazione contabile sono riconosciute in aumento del credito d'imposta per un importo non superiore al minore tra quello effettivamente sostenuto e **5.000 euro** (fermo restando, comunque, il limite massimo di **10 milioni di euro**).

Nel periodo d'imposta in cui si richiede l'agevolazione, ai fini del riconoscimento del bonus è necessario avere sostenuto:

- a) **costi per attività in ricerca e sviluppo in misura almeno pari a 30.000 euro su base annua**
(nell'ipotesi in cui il periodo di imposta dell'impresa beneficiaria sia di durata inferiore o superiore a dodici mesi, l'importo di euro 30.000 deve essere ragguagliato alla durata del periodo stesso);
- b) **in misura eccedente alla media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015 (2012-2013-2014).**

La condizione relativa alla soglia minima di investimento è posta esclusivamente con riferimento a ciascun periodo di imposta per il quale si intende effettivamente accedere all'agevolazione. Pertanto, non è necessario effettuare investimenti di importo pari almeno a euro 30.000 in tutti i periodi di imposta potenzialmente agevolati, ma è sufficiente che questa soglia sia raggiunta nel singolo periodo di imposta in relazione al quale l'impresa ha intenzione di beneficiare dell'agevolazione²⁹.

Nella seguente tabella si riepiloga la misura percentuale del credito R&S ammesso in funzione delle diverse tipologie di spese sostenute.

a) Spese del personale dipendente titolare di un rapporto di lavoro subordinato, anche a tempo determinato, impiegato direttamente in attività di R&S	50 %
α-bis) Spese del personale titolare di rapporto di lavoro autonomo o comunque diverso dal subordinato, impiegato direttamente in attività di R&S	25 %

²⁹ Ad esempio, un'impresa che chiude l'esercizio il 31 dicembre ed effettua investimenti in attività di ricerca e sviluppo nei periodi di imposta 2015, 2017 e 2019 sostenendo una spesa complessiva pari, rispettivamente, a euro 35.000, euro 28.000 ed euro 38.000, può potenzialmente fruire dell'agevolazione per gli investimenti relativi al periodo di imposta 2015 e per quelli relativi al periodo di imposta 2019

b) Quote d'ammortamento di strumenti e attrezzature di laboratorio;	25%
c) Spese per contratti di ricerca <i>extra muros</i> stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, start up innovative e PMI innovative (eccetto imprese del medesimo gruppo)	50%
c-bis) Spese per contratti di ricerca <i>extra muros</i> con altre imprese (eccetto imprese del medesimo gruppo)	25%
d) Competenze tecniche e privative industriali	25%
d-bis) materiali, forniture, altri prodotti analoghi direttamente impiegati nelle attività di R&S	25%

6. MODALITÀ DI CALCOLO

Ai fini della determinazione del beneficio fiscale riconosciuto per le spese in ricerca e sviluppo sostenute dall'impresa è necessario considerare i seguenti elementi e step operativi:

- 1) **periodo di osservazione:** per il calcolo della media aritmetica (parametro fisso) è necessario assumere a riferimento i tre periodi di imposta che precedono il primo periodo di applicazione dell'agevolazione (ovvero il triennio **2012-2013-2014** per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare);
- 2) **verifica della sussistenza di una spesa minima di riferimento per investimenti in attività di R&S nel periodo d'imposta:** la spesa complessiva per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo effettuata nel periodo di imposta in relazione al quale si intende fruire dell'agevolazione deve essere pari almeno a 30.000 euro (su base annua);
- 3) **verifica della natura incrementale della spesa per investimenti in attività di R&S:** deve sussistere una differenza positiva tra:
 - l'ammontare complessivo delle spese per investimenti in attività di ricerca e sviluppo che sono state sostenute nel periodo d'imposta in relazione al quale si intende fruire dell'agevolazione;
 - la media annuale delle medesime spese realizzate nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al **31 dicembre 2015** (ovvero **2012-2013-2014**). Si ricorda che la soglia minima di investimento (pari a **euro 30.000**) non rileva ai fini del calcolo della media di riferimento (conseguentemente, ai fini del calcolo della media di riferimento devono essere computati anche gli investimenti di importo inferiore al predetto ammontare).

Per le imprese costituite successivamente all'anno **2012**, la media deve essere calcolata a partire dalla data di costituzione.

Questo confronto va quindi fatto prendendo a riferimento la massa delle spese ammissibili che sono state sostenute nei periodi di imposta rilevanti ai fini della media (**2012-2013-2014**) e gli investimenti che sono stati effettuati nel periodo di imposta in relazione al quale si intende accedere al beneficio.

In particolare, ai fini del calcolo, i criteri che sono stati adottati per l'individuazione e il computo degli investimenti che rientrano nell'agevolazione devono essere applicati anche agli investimenti degli esercizi precedenti da assumere ai fini del calcolo della media di raffronto (deve quindi trattarsi di investimenti che rientrano nelle medesime tipologie, così da operare un confronto omogeneo tra gli investimenti agevolati e la media triennale di riferimento).

Si ricorda che per i **soggetti neocostituiti**, il credito d'imposta può essere determinato assumendo a riferimento il valore complessivo degli investimenti ammissibili effettuati in ciascun periodo di imposta per il quale detti soggetti intendono fruire dell'agevolazione³⁰.

- 4) **criterio dell'omogeneità nel confronto:** una volta verificata l'esistenza della condizione relativa all'incrementalità della spesa complessiva, ai fini del calcolo del quantum del beneficio spettante è necessario:
- ripartire l'eccedenza tra i gruppi di spese, individuati in ragione della diversa aliquota del credito di imposta;
 - calcolare separatamente la media dei costi **2012-2013-2014** in funzione delle differenti categorie agevolabili (**25%** e **50%**) e con gli stessi criteri dei costi di periodo.

In capo ai soggetti che operano in qualità di **"commissionari residenti"**:

- per l'attività di ricerca e sviluppo eventualmente svolta su commissione di controparti estere (committenti non residenti localizzate in altri Stati membri della UE, negli Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo, ovvero in Stati con i quali è attuabile lo scambio di informazioni):
 - il credito di imposta deve essere determinato applicando le stesse regole che sono previste per le imprese residenti che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo;
 - assumono rilevanza esclusivamente le spese relative alle attività di ricerca e sviluppo svolte direttamente e in laboratori o strutture situati in Italia;
- per l'attività di ricerca e sviluppo eventualmente svolta a favore di committenti residenti: le spese sostenute per l'esecuzione di questi contratti non devono assumere alcuna rilevanza ai fini del calcolo del credito di imposta in capo allo stesso commissionario (e ciò in quanto il relativo corrispettivo costituirà un investimento rilevante per l'applicazione del credito di imposta in capo al soggetto committente);
- per l'attività di ricerca e sviluppo svolta in proprio: le spese sostenute, se classificabili tra quelle ammissibili, dovranno essere considerate separatamente rispetto alle precedenti (in ottemperanza al principio di omogeneità dei valori comparati).

Di seguito riportiamo un **esempio di calcolo della spesa incrementale e del bonus** riconosciuto per le spese in ricerca e sviluppo applicabili a partire dal periodo d'imposta 2019.

Esempio

Un imprenditore, in attività da più di tre anni rispetto al primo periodo di applicazione dell'agevolazione (i.e., periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2015), realizza, nel 2019, investimenti agevolabili pari ad euro 800.000, di cui euro 500.000 per il primo gruppo di spese, agevolabili nella misura del 50%, ed euro 300.000 per il secondo gruppo di spese, agevolabili nella misura del 25%, a fronte di investimenti rilevanti effettuati nei periodi di imposta precedenti (2012, 2013 e 2014) e, precisamente:

- nel 2012: per euro 650.000, di cui euro 500.000 relativi al primo gruppo di spese ed euro 150.000 relativi al secondo gruppo di spese;

³⁰ A titolo esemplificativo, un soggetto con esercizio coincidente con l'anno solare, che si è costituito il 1° marzo 2019, potrà beneficiare dell'agevolazione nello stesso esercizio 2019, applicando l'aliquota prevista (25% o 50%) all'intero volume degli investimenti realizzati in tale anno, poiché, in tal caso, non esistono valori di confronto (investimenti pregressi nel triennio 2012-2014).

- nel 2013: per euro 550.000, di cui euro 300.000 relativi al primo gruppo di spese ed euro 250.000 relativi al secondo gruppo di spese;
- nel 2014: per euro 600.000, di cui euro 400.000 relativi al primo gruppo di spese ed euro 200.000 relativi al secondo gruppo di spese.

Ai fini del calcolo della “spesa incrementale complessiva”, la media degli investimenti pregressi risulta complessivamente pari ad euro 600.000 $[(650.000+550.000+600.000)/3]$.

Di conseguenza, la “spesa incrementale complessiva”, pari alla differenza tra gli investimenti realizzati nel periodo di imposta 2019 (euro 800.000) e la suddetta media di riferimento (euro 600.000), risulta essere di euro 200.000 $(800.000-600.000)$.

Per stabilire l'importo del credito di imposta spettante, è necessario determinare separatamente per ciascun gruppo di spese “la spesa incrementale agevolabile” rappresentata dalla differenza tra l'ammontare degli investimenti realizzati nel periodo di imposta per il quale si intende fruire dell'agevolazione e il valore dell'investimento medio realizzato nei tre esercizi precedenti a quello di prima applicazione dell'agevolazione

Questo valore risulta essere pari a euro 400.000 $[(500.000+300.000+400.000)/3]$ per il primo gruppo di spese e a euro 200.000 $[(150.000+250.000+200.000)/3]$ per il secondo gruppo di spese.

Di conseguenza, “la spesa incrementale agevolabile” relativa al primo gruppo di spese - pari alla differenza tra l'investimento realizzato nel periodo di imposta 2019 (euro 500.000) e la suddetta media (euro 400.000) - risulta essere di euro 100.000 $(500.000-400.000)$ e la “la spesa incrementale agevolabile” relativa al secondo gruppo di spese - pari alla differenza tra l'investimento realizzato nel periodo di imposta 2019 (euro 300.000) e la suddetta media (euro 200.000) - risulta essere di euro 100.000 $(300.000-200.000)$.

Tenuto conto che per entrambi i gruppi di spese vi è un incremento, a ciascun incremento viene applicata l'aliquota agevolativa stabilita per il gruppo corrispondente.

Pertanto, il credito di imposta maturato, utilizzabile in compensazione a decorrere dal 1° gennaio 2019 è complessivamente pari a euro 75.000 $(100.000 \times 50\% = 50.000 + 100.000 \times 25\% = 25.000)$. Schematicamente:

	Importo	Spese agevolabili al 50%	Spese agevolabili al 25%
Investimenti effettuati nel 2019	800.000 €	500.000 €	300.000€
<i>Investimenti effettuati nel 2012</i>	650.000 €	500.000 €	150.000 €
<i>Investimenti effettuati nel 2013</i>	550.000 €	300.000 €	250.000 €
<i>Investimenti effettuati nel 2014</i>	600.000 €	400.000 €	200.000 €
Totale investimenti precedenti rilevanti	1.800.000 €	1.200.000	600.000 €
Spesa incrementale complessiva	+ 200.000 €		

Spesa incrementale agevolabile		+ 100.000 €	+ 100.000 €
Aliquota applicata		x 50% = 50.000 €	x 25%=25.000 €
Credito d'imposta maturato	75.000 €		

7. RILEVAZIONE CONTABILE

L'iscrizione in bilancio del credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo è strettamente correlata alla modalità di rilevazione dei costi. In tal senso, infatti, il credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo può avere natura di:

- contributo in conto esercizio, nel caso in cui le spese agevolate siano state contabilizzate in Conto economico;
- contributo in conto capitale, considerato che i costi possono essere capitalizzati ed iscritti tra le immobilizzazioni immateriali (per la sola parte relativa allo sviluppo).

7.1. Contributo in conto esercizio

Rientrano nella nozione di contributi in conto esercizio i componenti che hanno la natura di riduzione dei costi ed oneri dell'attività caratteristica ovvero delle attività accessorie (OIC 12, § 51, lett. f). Questi contributi devono essere rilevati:

- separatamente, in corrispondenza della voce "A.5 - Altri ricavi e proventi" di Conto economico;
- nel rispetto del principio di competenza economica;
- nell'esercizio in cui sorge con certezza il diritto alla relativa percezione (che può essere anche successivo a quello al quale essi sono riferiti).

7.2. Contributo in conto capitale

Secondo l'OIC 24 (§ 105), i contributi pubblici commisurati al costo delle immobilizzazioni immateriali sono rilevati a Conto economico con un criterio sistematico, gradualmente lungo la vita utile dell'immobilizzazione immateriale. Ciò può essere applicato con due metodi:

- con il primo metodo (metodo indiretto):
 - i contributi sono portati indirettamente a riduzione del costo in quanto imputati al Conto economico nella voce "A5 - Altri ricavi e proventi", e quindi rinviati per competenza agli esercizi successivi attraverso l'iscrizione di risconti passivi;
 - sono imputati al Conto economico, da un lato, gli ammortamenti calcolati sul costo lordo delle immobilizzazioni immateriali e, dall'altro, gli altri ricavi e proventi per la quota di contributo di competenza dell'esercizio;
- con il secondo metodo (metodo diretto):
 - i contributi sono portati a riduzione del costo delle immobilizzazioni immateriali cui si riferiscono;
 - sono imputati al Conto economico solo gli ammortamenti determinati sul valore dell'immobilizzazione immateriale al netto dei contributi. L'iscrizione del contributo in apposita voce tra i risconti passivi, da

ridursi ogni periodo con accredito al Conto economico, lascia inalterato il costo dell'immobilizzazione, ma produce gli stessi effetti sull'utile dell'esercizio e sul patrimonio netto della contabilizzazione del contributo come riduzione del costo.

La scelta del metodo dovrà essere indicata in Nota integrativa.

I contributi devono essere rilevati nel momento in cui esiste una ragionevole certezza che le condizioni previste per il riconoscimento del contributo sono soddisfatte e che i contributi saranno erogati. Si iscrivono infatti in bilancio quando si tratta di contributi acquisiti sostanzialmente in via definitiva (OIC 24, § 104). Analogamente a quanto previsto per i contributi in conto esercizio, il credito d'imposta potrebbe quindi essere contabilizzato già nel bilancio in cui, in base al principio di competenza, i costi sono stati sostenuti, sempre che l'impresa sia in grado di verificare con ragionevole certezza le condizioni previste per l'ottenimento dell'agevolazione.

8. OBBLIGHI DOCUMENTALI E ALTRI ADEMPIMENTI

Con riferimento ai costi sulla base dei quali è stato determinato il credito d'imposta, è previsto l'obbligo di conservare tutta la documentazione utile a dimostrare l'ammissibilità e l'effettività degli stessi (articolo 7, comma 5, DM 27 maggio 2015).

Al riguardo, la legge n. 145/2018 prevede obblighi di **certificazione** e di **documentazione** (relazione tecnica) per i soggetti beneficiari dell'agevolazione (anche per quelli già obbligati per legge alla revisione legale dei conti³¹).

In particolare, la **certificazione** (ovvero il documento attestante i costi ammissibili):

- deve essere adempiuta dal soggetto incaricato della revisione legale o dal collegio sindacale ovvero da un professionista iscritto nel Registro dei revisori legali (D.Lgs. 27 gennaio 2010 n. 39);
- 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 che sono stati sostenuti;
- oltre ad avere ad oggetto gli investimenti che sono realizzati nel periodo di imposta in relazione al quale le imprese intendono beneficiare dell'agevolazione, riguarda altresì gli investimenti pregressi sulla base dei quali è stato calcolato l'incremento agevolabile ai fini della determinazione del credito di imposta.

A livello operativo, la certificazione non deve essere allegata al bilancio d'esercizio che viene depositato presso il registro imprese della Camera di Commercio³², ma deve essere conservata unitamente al bilancio, in modo tale che possa essere disponibile al momento dell'eventuale controllo.

Come visto in precedenza, per le spese che sono sostenute per adempiere all'obbligo di certificazione della documentazione contabile è riconosciuto il diritto a un credito di imposta per un importo non superiore a euro 5.000 per ciascun periodo di imposta per il quale si intende fruire dell'agevolazione.

In materia di obblighi documentali, è altresì previsto l'obbligo di predisporre una **relazione tecnica** che illustri le finalità, i contenuti e i risultati delle attività di R&S svolte in ciascun periodo d'imposta in relazione ai progetti o ai sotto progetti in corso di realizzazione (con decorrenza già per i crediti d'imposta **2018**)³³. In particolare, questa relazione:

- **in caso di R&S interna:** deve essere predisposta e sottoscritta dal responsabile aziendale delle attività di ricerca e sviluppo o dai responsabili di ciascun progetto o sotto progetto e deve essere controfirmata dal legale rappresentante dell'impresa ai sensi del DPR 27 dicembre 2000 n. 445;

³¹ In tal senso, per le imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti, la certificazione dovrà essere rilasciata da un revisore legale dei conti o da una società di revisione legale dei conti iscritti nella sezione A del registro previsto dall'articolo 8 del D.Lgs. n. 39/2010. Viceversa, fino al periodo d'imposta 2017, l'obbligo di certificazione contabile della documentazione era previsto unicamente con riferimento alle imprese non soggette a revisione legale dei conti e prive di un collegio sindacale.

³² Per i soggetti che non sono tenuti all'approvazione del bilancio, la certificazione deve essere rilasciata entro il termine di 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio in cui sono stati effettuati gli investimenti ammissibili.

³³ Ex articolo 3, comma 11-bis, DL 145/2013.

- **in caso di R&S esterna:** deve essere redatta e sottoscritta dal soggetto terzo commissionario che esegue le attività di ricerca e sviluppo.

A livello temporale, la conservazione della documentazione idonea a dimostrare, in sede di controllo, l'ammissibilità e l'effettività dei costi sulla base dei quali è determinato il credito d'imposta deve essere operata per il periodo previsto dall'articolo 43 del DPR 29 settembre 1973 n. 600: quindi, per i quattro anni successivi a quello di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta nel corso del quale è stato utilizzato il credito

Infine, per poter beneficiare del **credito d'imposta R&S**, le spese sostenute devono essere indicate nella dichiarazione dei redditi, compilando il **quadro RU**:

- a) **della dichiarazione** relativa al periodo d'imposta in cui sono stati **realizzati gli investimenti agevolati** riportando il credito riconosciuto;
- b) **dei modelli di dichiarazione** relativi ai **periodi di imposta successivi**, fino a quello nel corso del quale se ne conclude l'utilizzo.

Ancorché l'inosservanza di questo adempimento non pregiudichi il diritto alla spettanza dell'agevolazione, la mancata esposizione nel quadro RU dei dati richiesti:

- può essere sanata attraverso la presentazione da parte dell'impresa beneficiaria di una dichiarazione integrativa³⁴;
- rappresenta una violazione di natura meramente formale alla quale si rende applicabile la sanzione prevista per le "violazioni relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni" ai sensi dell'articolo 8, comma 1, del D.Lgs. 19 dicembre 1997, n. 471 (da 250 euro a 2.000 euro), con possibilità di avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso (ex articolo 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472).

Ai fini fiscali, il credito:

- non concorre alla formazione del reddito imponibile ai fini Irpef, Ires e Irap;
- è cumulabile con altre agevolazioni (come super ammortamento, iper ammortamento o patent box), fatto salvo il caso in cui le norme relative alle altre misure di agevolazione non prevedano espliciti divieti. In tal senso, nella risoluzione 25 gennaio 2017 n. 12, l'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto la possibilità di cumulare il credito d'imposta per le attività di "ricerca e sviluppo" con i contributi comunitari che sono concessi per i medesimi investimenti³⁵;
- costituendo una misura di carattere "generale", non rileva né ai fini del calcolo degli aiuti *deminimis* (previsti ai regolamenti UE della Commissione n. 1407/2013 e n. 1408/2013 del 18 dicembre 2013) né del rispetto dei massimali previsti dalla "Disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione" (Comunicazione 2014/C 198/01 del 27 giugno 2014).

Si ricorda, infine, che, per ricevere chiarimenti su fattispecie concrete e personali in presenza di condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta interpretazione delle stesse, è possibile presentare un'istanza di interpello all'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212.

Viceversa, qualora i dubbi dovessero riguardare esclusivamente la possibilità di classificare una determinata attività per la quale si intende fruire del beneficio tra quelle agevolabili, è possibile acquisire autonomamente il parere tecnico del citato Ministero limitandosi a conservarlo, senza dovere presentare un'istanza di interpello all'Agenzia delle entrate. La richiesta di parere deve essere inviata all'indirizzo

³⁴ In tal senso si veda la circolare Agenzia Entrate 27 aprile 2017 n. 13, punto 4.9.1.

³⁵ In particolare, in questa sede, è stato precisato che se la somma degli incentivi comunitari correlati ai costi ammissibili e del credito di imposta risulta minore o uguale alla spesa ammissibile complessivamente sostenuta nel periodo di imposta per il quale l'istante intende accedere all'agevolazione, sarà possibile del credito di imposta per l'intero importo calcolato. Viceversa, in caso di superamento del limite massimo (ovvero il 100% dei costi sostenuti) bisognerà ridurre corrispondentemente il credito di imposta, in modo da garantire che tutti gli incentivi ricevuti per sovvenzionare gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo non eccedano i costi complessivamente sostenuti eleggibili al credito di imposta.

dgpicpmi.dg@pec.mise.gov.it della Direzione Generale per la politica industriale, la competitività e le PMI del Ministero dello Sviluppo economico.

9. L'UTILIZZO DEL CREDITO DI IMPOSTA

Il credito d'imposta è fruibile in forma automatica, ossia senza richiesta di concessione o autorizzazione amministrativa³⁶, e può essere **utilizzato in compensazione**:

- **mediante la presentazione della delega di versamento F24** (esclusivamente attraverso i servizi telematici Entratel o Fisconline, ovvero senza dover presentare alcuna istanza preventiva³⁷) con indicazione del **codice tributo 6857** e, quale "anno di riferimento", l'anno di maturazione del credito di imposta che si intende utilizzare;
- **subordinatamente all'avvenuto adempimento degli obblighi di certificazione previsti dalla norma** e quindi, ad esempio, le spese sostenute nel 2019 determinano un credito utilizzabile non dal 1 gennaio 2020, ma solo ad avvenuta certificazione (che, di regola, potrà avvenire dopo un lasso di tempo successivo all'approvazione del bilancio 2019).
- **senza la necessità di dover richiedere il rilascio del visto di conformità in caso di utilizzo in compensazione in misura superiore a 5.000 euro.**

³⁶ Il credito di imposta, non essendo più soggetto ad una limitazione delle risorse (che, in passato, era determinata, i dal finanziamento connesso all'utilizzo dei fondi strutturali europei) viene ora riconosciuto in modo automatico, a seguito del sostenimento delle spese agevolate senza la necessità di presentare un'apposita istanza in via telematica.

³⁷ Si ricorda che il Modello F24 con cui viene utilizzato dev'essere trasmesso attraverso i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate (Entratel o Fisconline) (Circ. AE 16 marzo 2016 n. 5/E).