

Scheda di sintesi

Credito d'imposta per investimenti in R&S (2015-2020)



9 maggio 2018



Ministero dello Sviluppo Economico
Direzione Generale per la Politica Industriale, la Competitività e le PMI

Sommario

Iter normativo.....	3
Ambito di applicazione soggettivo	4
Ambito di applicazione oggettivo.....	6
Costi agevolabili	8
Modalità di determinazione e condizioni per la fruizione del beneficio	12
Modalità di fruizione, documentazione e certificazione	15

Iter normativo

Il 29 luglio 2015 è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale (G.U. n. 174) il [Decreto del 27 maggio 2015](#) (di seguito DM), emanato dal Ministro dell'Economia e delle Finanze di concerto con il Ministro dello Sviluppo Economico, recante le disposizioni necessarie all'attuazione della disciplina del credito d'imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo di cui all'articolo 3 del [Decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145](#) (cd. Decreto Destinazione Italia), interamente sostituito dall'articolo 1, comma 35 della [Legge 23 dicembre 2014, n. 190](#) (cd. Legge di Stabilità 2015) e poi novellato dall'articolo 1, commi 15 e 16 della [Legge 11 dicembre 2016, n. 232](#) (cd. Legge di Bilancio 2017), nonché le modalità di verifica e controllo dell'effettività delle spese sostenute 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, le cause di decadenza e di revoca del beneficio, le modalità di restituzione del credito d'imposta indebitamente fruito. La [circolare 5/E](#), emanata dall'Agenzia delle Entrate il 16 marzo del 2016, e la [circolare 13/E](#), emanata dalla stessa Agenzia il 27 aprile 2017, hanno chiarito gli aspetti esecutivi legati al nuovo regime del credito d'imposta per ricerca e sviluppo.

Questo documento si propone di descrivere sinteticamente i contenuti della misura in questione: per ogni dubbio interpretativo rimandiamo il lettore alla normativa primaria e secondaria nonché alle citate circolari.

Per ottenere chiarimenti su fattispecie concrete e personali relativamente all'applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta interpretazione delle stesse, 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](#).

Laddove 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, 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.

Ambito di applicazione soggettivo

Il credito d'imposta è attribuito a tutte le imprese che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2020, senza alcun limite in relazione a:

- ✓ forma giuridica;
- ✓ settore produttivo (anche agricoltura);
- ✓ dimensioni (es. in termini di fatturato);
- ✓ regime contabile.

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;
- ✓ stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di imprese non residenti.

A seguito di novella apportata dalla L. 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 a 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 (DM 4 settembre 1996 e successive modificazioni e integrazioni).

Non si applica a:

- ✗ soggetti con redditi di lavoro autonomo;
- ✗ soggetti sottoposti a procedure concorsuali non finalizzate alla continuazione dell'esercizio dell'attività economica;

- ✘ imprese che fanno ricerca conto terzi commissionata da imprese residenti;
- ✘ enti non commerciali (per attività istituzionale).

Ambito di applicazione oggettivo

Il credito d'imposta si applica alle sole attività di "ricerca e sviluppo" (R&S). Il perimetro del concetto di R&S viene definito con i criteri stabiliti nel Manuale di Frascati 2015 dell'OCSE "Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development", richiamato al punto 75 della Comunicazione della Commissione Europea "Disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione" (2014/C 198/01), fonte giuridica dell'art.3 del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145.

Solo nel caso in cui l'attività posta in essere rientri nel perimetro della R&S, allora si può valutare a quale tipologia di attività ammissibili essa possa essere ricondotta, tra quelle in elenco all'art.3, comma 4 del DL 145/2013 e all'art.2 del decreto attuativo.

Investimenti in R&S agevolabili (art. 2 DM):

- 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 [cd. "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) [cd. "ricerca industriale"];
- 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 [cd. "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.

Non si considerano attività di R&S: le modifiche ordinarie o periodiche apportate a prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione, servizi esistenti e altre operazioni in corso, anche quando tali modifiche rappresentino miglioramenti.

Costi agevolabili

1. Personale impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo.

A seguito delle modifiche introdotte dalla legge di bilancio 2017, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016 (2017 per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare) viene meno la distinzione tra spese per "personale altamente qualificato" e "personale non altamente qualificato". Entrambe le spese sono da ricondursi, in forza del novellato articolo 3, comma 6, lettera a), alle spese relative al "personale impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo".

Solo per gli anni 2015 e 2016 occorre distinguere tra personale altamente qualificato o meno. Coerentemente con quanto precisato dalla circolare 5/E emanata dall'Agenzia delle Entrate, i costi relativi al **personale non altamente qualificato** sono riconducibili all'interno delle spese per competenze tecniche e privative industriali (aliquota: 25%).

Nozione di "altamente qualificato":

- ✓ in possesso di un titolo di dottore di ricerca, oppure
- ✓ iscritto a un ciclo di dottorato presso una università italiana o estera, oppure
- ✓ in possesso di laurea magistrale in discipline di ambito tecnico o scientifico secondo [classificazione UNESCO ISCED 2013](#) (conseguita in Italia o all'estero) o di cui allegato 1 al DL n. 145/2013.

Si specifica che, per quanto attiene all'elenco delle lauree magistrali in discipline di ambito tecnico o scientifico secondo la classificazione UNESCO Isced (International Standard Classification of Education), deve farsi corretto riferimento alle seguenti discipline della codifica ISCED-F 2013:

- 05 Natural Sciences, Mathematics and Statistics
- 06 Information and Communication Technologies (ICTs)
- 07 Engineering, Manufacturing and Construction
- 08 Agriculture, Forestry, Fisheries and Veterinary
- 09 Health and Welfare

Rapporto con il beneficiario:

- ✓ dipendente dell'impresa (effettivamente impiegato in attività R&S, escluse le mansioni amministrative, contabili, commerciali nonché i costi del personale impiegato in attività di mero supporto alle attività di ricerca eleggibili);
- ✓ collaborazione con l'impresa (anche lavoro autonomo) impiegato in attività R&S, a condizione che svolga la propria attività presso le strutture del beneficiario.

Sono agevolabili anche i compensi corrisposti all'amministratore, non dipendente dell'impresa, per le attività svolte in ricerca e sviluppo.

È 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.

Misura del costo agevolabile: 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 produzione¹).

2. Spese relative a contratti con università, enti di ricerca e simili, con altre imprese

Soggetti:

- ✓ università;
- ✓ enti di ricerca e organismi equiparati;
- ✓ altre imprese (a titolo esemplificativo, non esaustivo, le startup innovative come definite ai sensi del [DL 179/2012](#)) diverse da quelle che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate, o sono controllate dalla medesima società che controlla l'impresa (escluse le società intra-gruppo).

Possono essere agevolabili anche i costi sostenuti per l'attività di ricerca svolta da professionisti in totale autonomia di mezzi e di organizzazione.

Localizzazione "altre imprese":

- ✓ Stati UE;

¹ Al netto dell'IVA per il personale in rapporto di collaborazione.

- ✓ Stati aderenti allo [Spazio Economico Europeo](#) (membri UE, Norvegia, Islanda e Lichtenstein);
- ✓ [Paesi](#) che consentono un adeguato scambio di informazioni (DM 4 settembre 1996 e successive modificazioni e integrazioni).

3. Quote di ammortamento di strumenti e attrezzature e laboratorio

Quote di ammortamento per spese di acquisizione e di utilizzazione di strumenti e attrezzature da laboratorio:

- ✓ nei limiti dell'importo risultante dall'applicazione dei coefficienti di ammortamento "fiscali" ([DM 31 dicembre 1988](#));
- ✓ per effettivo impiego in attività R&S;
- ✓ costo unitario del bene ammortizzabile non inferiore a 2.000 euro (al netto dell'IVA).

Sono ammissibili anche i costi dei beni acquisiti in un periodo di imposta antecedente a quello in corso al 31 dicembre 2015, purché vi sia l'effettiva destinazione degli stessi alle attività di ricerca e sviluppo.

Locazione:

- ✓ finanziaria – quote capitali dei canoni deducibili (art. 102, comma 7 TUIR) per effettivo impiego in attività di R&S;
- ✓ non finanziaria – costo storico del bene (evincibile da apposita documentazione) cui applicare i coefficienti fiscali per l'effettivo impiego in attività di R&S.

La maggiorazione del costo di acquisizione degli investimenti in beni materiali strumentali nuovi, prevista dall'articolo 1, commi 91-94, della [legge 28 dicembre 2015, n. 208](#) e dall'articolo 1, commi da 8 a 13, della [legge 11 dicembre 2016, n. 232](#) (cd. Super e Iper ammortamento), non rileva ai fini della determinazione delle quote di ammortamento eleggibili al credito di imposta.

4. Competenze tecniche e private industriali

Tra le "competenze tecniche" possono rientrare, ad esempio:

- ✓ costi sostenuti per il "personale non altamente qualificato" impiegato nelle attività di

ricerca eleggibili, fino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2016. A seguito delle novità introdotte dalla legge di bilancio 2017, tali costi sono da ricondurre nell'ambito delle categoria generale delle spese per il personale di cui all'articolo 3, comma 6, lettera a);

- ✓ 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" di cui all'articolo 3, comma 6, lettera c), posto che essi 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", comunque finalizzate alle attività di ricerca e sviluppo ammissibili.

Privative industriali, anche acquisite da fonti esterne, relative a:

- ✓ un'invenzione industriale o biotecnologica;
- ✓ una topografia di prodotto a semiconduttori;
- ✓ una nuova varietà vegetale.

Sono ammessi all'agevolazione i modelli di utilità oggetto di brevettazione ([Decreto Legislativo 10 febbraio 2005, n. 30](#), art.2, comma 2).

Non sono ammessi all'agevolazione i marchi, i disegni e modelli oggetto di registrazione ([Decreto Legislativo 10 febbraio 2005, n. 30](#), art.2, comma 3).

Altri costi

- ✓ Spese per certificazione contabile, fino a un limite di 5.000 euro per ciascun periodo di imposta per il quale si intende fruire dell'agevolazione, 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.

Modalità di determinazione e condizioni per la fruizione del beneficio

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 privative industriali				
Soglia minima spese ammissibili (complessive) per R&S: 30.000 euro				

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

Come calcolare il beneficio fiscale:

1. Criterio della "spesa incrementale complessiva" (art. 5 comma 2 DM 27/5/2015): *"differenza positiva tra l'ammontare complessivo delle spese per investimenti in attività di ricerca e sviluppo [...] sostenute nel periodo d'imposta in relazione al quale si intende fruire dell'agevolazione e la media annuale delle medesime spese realizzate nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015"*;
2. Il periodo di osservazione per il calcolo della media aritmetica è fisso e corrisponde ai tre periodi di imposta che precedono il primo periodo di applicazione dell'agevolazione (triennio 2012-2013-2014 per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare);
3. Criterio dell'omogeneità nel confronto per stabilire l'incremento: la media va calcolata separatamente per le differenti categorie agevolabili (25% e 50%) solo per gli anni 2015 e 2016);

4. Per le imprese costituite successivamente al 2012 la media si calcola dalla data di costituzione;
5. Media triennale da calcolare anche per ogni tipologia di costi (necessità di ricostruzione retroattiva).

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

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

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

Modalità di fruizione, documentazione e certificazione

Modalità di fruizione:

- ✓ nessuna istanza preventiva (credito automatico);
- ✓ credito compensabile in F24 esclusivamente attraverso i servizi telematici Entratel e Fisconline (con [codice tributo "6857"](#));
- ✓ deve essere riportato nel quadro RU del modello UNICO relativo al periodo di imposta in cui sono stati realizzati gli investimenti agevolati;
- ✓ la possibilità di compensazione decorre dal periodo di imposta successivo a quello di sostenimento dei costi, mentre solo per il credito corrispondente alle spese di certificazione contabile l'utilizzo in compensazione è consentito solo dal giorno successivo alla data di ultimazione della suddetta certificazione;
- ✓ il credito non concorre alla formazione del reddito imponibile (IRPEF/IRES/IRAP);
- ✓ il credito 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.

Documentazione e certificazione:

- ✓ obbligo di allegare al bilancio la documentazione attestante i costi ammissibili certificata dal soggetto incaricato di compiere la revisione legale, collegio sindacale, revisore legale dei conti o una società di revisione legale dei conti entro la data di approvazione del bilancio;
- ✓ se il bilancio è già certificato questa certificazione non è necessaria.

Cosa conservare e produrre in termini di documentazione:

- ✓ progetto di ricerca contenente la descrizione relativa alle attività intraprese dall'impresa beneficiaria;
- ✓ personale (sia dipendente che in rapporto di collaborazione): fogli presenze nominativi con indicazione giornaliera delle ore impiegate in R&S e debitamente firmati dal legale rappresentante ovvero dal responsabile dell'attività di ricerca;

- ✓ strumenti e attrezzature di laboratorio: dichiarazione del legale rappresentante (o del responsabile alla ricerca) indicanti misura e periodo di impiego per attività di R&S;
- ✓ contratti di ricerca:
 - a. contratti;
 - b. relazione (debitamente firmata) con indicazione delle attività svolte per R&S nel periodo di imposta.

In assenza del contratto scritto di cui al punto a., può ritenersi sufficiente una fattura "parlante", accompagnata dalla relazione firmata di cui al punto b.

Sul punto si adotta l'interpretazione sostanziale e non meramente formale del concetto di "contratto di ricerca", nel cui ambito rientrano i contratti stipulati con università, enti di ricerca, organismi equiparati o altre imprese (comprese startup innovative e i professionisti), di cui all'articolo 3, comma 6, lettera c), come ripreso dall'articolo 4, comma 1, lettera c) del decreto attuativo;

- ✓ prospetto recante l'elencazione analitica degli investimenti realizzati nei periodi di imposta precedenti e utilizzati per la base di calcolo della quota incrementale che determina l'ammontare del credito di imposta (tale prospetto non è soggetto a certificazione da parte del Revisore legale);
- ✓ documentazione che attesti gli investimenti realizzati di cui al punto precedente;
- ✓ nell'ipotesi in cui il committente della ricerca e sviluppo sia un soggetto non residente il soggetto commissionario, beneficiario del credito di imposta, dovrà predisporre e conservare 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.