

1. Premessa

2. Ambito soggettivo

3. Ambito oggettivo

3.1 La ricerca agevolabile	10
3.1.1 Ricerca fondamentale	11
3.1.2 Ricerca industriale	12
3.1.3 Sviluppo sperimentale	13
3.2 Attività di innovazione tecnologica finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi nuovi	15
3.2.1 Attività di innovazione tecnologica finalizzata alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati per il raggiungimento di un obiettivo di transizione ecologica o di innovazione digitale 4.0	17
3.3 Attività di design e ideazione estetica	21
3.4 Le spese ammissibili	23
3.4.1 Spese per il personale	24
3.4.2 Spese per beni materiali mobili e software	28
3.4.3 Spese per acquisto di privative industriali	31
3.4.4 Spese per contratti di ricerca extra-muros e contratti esterni	31
3.4.5 Spese per servizi di consulenza	33
3.4.6 Spese per materiali, forniture e altri prodotti	33

4. Determinazione del credito

4.1 Le diverse misure del credito d'imposta	43
4.1.1 La proroga della legge di Bilancio 2022 e la misura applicabile dal 2023	47
4.2 Esempi di calcolo	48

5. Adempimenti

5.1 Comunicazione al Mise	56
5.2 Certificazione dei costi	65
5.3 La relazione tecnica asseverata	71
5.4 Utilizzo in compensazione	74
5.5 Rilevazione contabile	76
5.5.1 Esempi	78
5.6 Esposizione del credito nel Modello Redditi	80
5.6.1 Spese relative al 2021, informazioni aggiuntive	86
5.6.2 Cumulo e titolare effettivo	87
5.6.3 Trattamento fiscale	88
5.6.4 Esempi compilazione Modello Redditi	89

6. Cumulabilità con altre agevolazioni

6.1 Nuova deduzione costi ricerca e sviluppo (ex patent box)	96
--	----

7. Sanzioni e controlli

7.1 I codici tributo per i versamenti a seguito di accertamento (Art. 36bis, D.P.R. 600/1973) ..	106
7.2 Riversamento del credito di imposta art. 3 D.L. n. 145 del 23.12.2013	108

Capitolo 1

Premessa

Il credito di imposta spettante sugli investimenti in attività di ricerca e sviluppo è stato **completamente riscritto** dalla legge di Bilancio 2020 (L. n. 160 del 27.12.2019).

La precedente disciplina dettata dal D.L. n. 145 del 23.12.2013, **applicabile fino al periodo di imposta in corso al 31.12.2019**, attribuiva il credito di imposta **sull'incremento delle spese** in attività di ricerca e sviluppo dell'anno rispetto **alla media** delle stesse spese sostenute negli anni **2012, 2013 e 2014** (per i soggetti solari).

L'approccio di calcolo, dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2019, non è più di tipo incrementale; la misura del credito di imposta è applicata al valore dell'investimento corrente indipendentemente dagli investimenti dei periodi precedenti.

La legge di Bilancio 2021 con l'art. 1, c. 1064 reca la **proroga fino all'anno 2022** delle disposizioni relative al credito d'imposta per gli investimenti in attività di ricerca, sviluppo e innovazione tecnologica ed altre attività innovative di cui all'art. 1, c. 198 e segg. della L. n. 160 del 2019.

La legge di Bilancio 2022 con l'art. 1, c. 45 dispone la proroga del credito di imposta fino al periodo di imposta 2025 (per ricerca e sviluppo fino al 2031); vengono inoltre **rideterminate le misure del beneficio**.

Sono stati approvati i modelli di comunicazione da trasmettere al Mise a scopo di monitoraggio degli incentivi.

Infine, con il D.L. 146/2021, è stata prevista la possibilità di effettuare il riversamento dell'importo del credito d'imposta per R&S di cui all'art. 3, D.L. 145/2013 utilizzato, ma non qualificabile come tale.

La tipologia di agevolazione ha **contorni oggettivi** a volte di difficile definizione; questa criticità si presta, in alcuni casi, a possibili contestazioni di merito sulla qualità dell'investimento effettuato.




L'intento degli autori è quello di fornire una panoramica dell'agevolazione con esemplificazioni di taglio pratico.

Capitolo 2

Ambito soggettivo

Legislazione: Art. 1, cc. da 198 a 209, L. n. 160 del 27.12.2019 così come modificata dall'art. 1, c. 1064 della L. n. 178 del 30.12.2020 e dall'art. 1, c. 45 della L. n. 234 del 30.12.2021 - D.Mise, 26.05.2020 pubblicato sulla G.U. e n. 182 del 21.07.2020 - D.Mise, 6.10.2021

Il credito d'imposta per investimenti in ricerca e sviluppo, transizione ecologica, innovazione tecnologica 4.0 ed altre attività innovative, di cui all'art. 1, cc. da 198 a 209 della L. n. 160 del 27.12.2019, sostitutivo del precedente credito di imposta in R&S, è inquadrabile nel progetto di **revisione complessiva delle misure fiscali di sostegno** del **"Piano industria 4.0"** attuato dal Governo, alla luce del monitoraggio effettuato sull'efficacia delle misure precedentemente vigenti e della necessità di supportare la trasformazione tecnologica del tessuto produttivo italiano anche in chiave di sostenibilità ambientale.

Ambito soggettivo		
Soggetti ammessi		Tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato, incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, indipendentemente dalla natura giuridica, dal settore economico di appartenenza, dalla dimensione, dal regime contabile e dal sistema di determinazione del reddito ai fini fiscali.
Soggetti esclusi		Sono escluse le imprese in stato di liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale, altra procedura concorsuale. Sono inoltre escluse le imprese destinatarie di sanzioni interdittive ai sensi dell'art. 9, c. 2, del D.Lgs. 8.06.2001, n. 231.
Condizioni richieste		La fruizione del beneficio spettante è subordinata alla condizione: <ul style="list-style-type: none"> - del rispetto delle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro - al corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori.

Soggetti ammessi

Possono accedere al credito d'imposta **tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato**, incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, **indipendentemente** dalla forma giuridica, dal settore economico di appartenenza, dalla dimensione e dal regime fiscale di determinazione del reddito d'impresa, che effettuano investimenti in una delle attività ammissibili al credito di imposta.

SOGGETTI AMMESSI

Imprese residenti nel territorio dello Stato

Stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di imprese non residenti

Enti non commerciali con riferimento all'attività commerciale eventualmente esercitata

Consorzi e reti di imprese (circolare 5/E del 16.03.2016, par. 1)

Soggetti esclusi

Sono escluse le imprese in stato di liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale, altra procedura concorsuale prevista dal regio decreto 16.03.1942, n. 267, dal codice di cui al D. Lgs. 12.01.2019, n. 14, o da altre leggi speciali o che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni.

Sono, inoltre, escluse le imprese destinatarie di sanzioni interdittive ai sensi dell'art. 9, c. 2, del D. Lgs. 8.06.2001, n. 231.

Per le imprese ammesse al credito d'imposta, la fruizione del beneficio spettante è comunque subordinata alla condizione del rispetto delle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro applicabili in ciascun settore e al corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori.

TIPOLOGIE DI IMPRESE ESCLUSE DAL BENEFICIO

Liquidazione volontaria
Fallimento
Liquidazione coatta amministrativa
Consorzi e reti di imprese (circolare 5/E del 16.03.2016, par. 1)
Concordato preventivo senza continuità aziendale
Altra procedura concorsuale prevista dal regio decreto 16.03.1942, n. 267, dal codice di cui al D. Lgs. 12.01.2019, n. 14, o da altre leggi speciali
Procedimento in corso per la dichiarazione di una delle situazioni precedenti
Mancato rispetto delle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro applicabili in ciascun settore
Non corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori

Capitolo 3

Ambito oggettivo

3.1 La ricerca agevolabile

Sono **considerate attività di ricerca e sviluppo** ammissibili al credito d'imposta le attività di ricerca fondamentale, di ricerca industriale e sviluppo sperimentale in **campo scientifico o tecnologico**, come definite, rispettivamente, alle lettere m), q) e j) del punto 15 del paragrafo 1.3 della comunicazione della Commissione (2014/C 198/01) del 27.06.2014, concernente disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione.

Con decreto del Ministro dello sviluppo economico, 26.05.2020 pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 182 del 21.07.2020 sono stati indicati i criteri per la corretta applicazione delle definizioni, tenendo conto dei principi generali e dei criteri contenuti nel **Manuale di Frascati** dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE).

TIPOLOGIA ATTIVITÀ DI RICERCA E SVILUPPO AGEVOLABILE

Ricerca fondamentale
Ricerca industriale
Sviluppo sperimentale

Tipologia lavori svolti

Risultati della ricerca

Manuale di Frascati

Tipologia di attività rilevanti

Ai fini dell'ammissibilità al credito d'imposta, assumono rilevanza le attività di ricerca e sviluppo che perseguono un progresso o un avanzamento delle conoscenze o delle capacità generali in un campo scientifico o tecnologico e non già il semplice progresso o avanzamento delle conoscenze o delle capacità proprie di una singola impresa.

Attività di ricerca e sviluppo



Progresso o un avanzamento delle conoscenze o delle capacità generali in un **campo scientifico o tecnologico**.

La condizione del perseguimento di un progresso o un avanzamento delle conoscenze e delle capacità generali si considera realizzata anche nel caso **dell'adattamento delle conoscenze o delle capacità** relative a un campo della scienza o della tecnica, al fine di realizzare un **avanzamento in un altro campo** in relazione al quale tale adattamento non sia facilmente deducibile o attuabile.

Si considerano ammissibili al credito d'imposta le attività svolte in relazione a un progetto di ricerca e sviluppo che persegua tale obiettivo **anche nel caso in cui l'avanzamento scientifico o tecnologico ricercato non sia raggiunto o non sia pienamente realizzato**.

Se un particolare progresso scientifico o tecnologico è già stato raggiunto o tentato da altri

soggetti, ma le **informazioni sul processo o sul metodo o sul prodotto** non fanno parte dello stato delle conoscenze scientifiche o tecnologiche disponibili e accessibili per l'impresa all'inizio delle operazioni di ricerca e sviluppo, perché coperti ad esempio da segreto aziendale, i lavori intrapresi per raggiungere tale progresso attraverso il **superamento degli ostacoli o degli impedimenti scientifici o tecnologici incontrati** possono ugualmente rappresentare un avanzamento scientifico o tecnologico e rilevare ai fini dell'ammissibilità al credito d'imposta; fatta eccezione per il caso in cui un particolare progresso scientifico o tecnologico è già stato raggiunto o tentato da altri **soggetti correlati all'impresa**, in quanto la controllano, ne sono controllati ovvero sono sottoposti a controllo comune.

Analogamente, si considerano ammissibili al credito d'imposta i lavori di ricerca e sviluppo **svolti contemporaneamente e in modo simile** nello stesso campo scientifico o tecnologico da **imprese concorrenti indipendenti**.

Costituiscono attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta i **lavori svolti** nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2019 e **fino a quello in corso al 31.12.2031**, anche in relazione a progetti di ricerca e sviluppo avviati in periodi d'imposta precedenti, **classificabili in una o più delle seguenti categorie generali:**

- Ricerca fondamentale,
- Ricerca industriale,
- Sviluppo sperimentale.

3.1.1 Ricerca fondamentale

Si considerano attività di ricerca fondamentale i **lavori sperimentali o teorici** finalizzati principalmente all'acquisizione di **nuove conoscenze in campo scientifico o tecnologico**, attraverso l'analisi delle proprietà e delle strutture dei fenomeni fisici e naturali, senza necessariamente considerare un utilizzo o un'applicazione particolare a breve termine delle nuove conoscenze acquisite da parte dell'impresa.

Il risultato delle attività di ricerca fondamentale è di regola rappresentato per mezzo di **schemi o diagrammi esplicativi** o per mezzo di teorie interpretative delle informazioni e dei fatti emergenti dai lavori sperimentali o teorici.

Ricerca fondamentale

Tipologia di lavoro	Finalità	Come	Utilizzo	Risultato
Lavori sperimentali o teorici	Acquisizione nuove conoscenze in campo scientifico o tecnologico	Analisi delle proprietà e delle strutture dei fenomeni fisici e naturali	Senza necessariamente considerare un utilizzo o un'applicazione particolare a breve termine delle nuove conoscenze acquisite da parte dell'impresa	Schemi o diagrammi esplicativi o per mezzo di teorie interpretative delle informazioni e dei fatti emergenti dai lavori sperimentali o teorici

3.1.2 Ricerca industriale

Si considerano attività di ricerca industriale i lavori originali intrapresi al fine di **individuare le possibili utilizzazioni** o applicazioni delle nuove conoscenze derivanti da un'attività di ricerca fondamentale o al fine di trovare nuove soluzioni per il raggiungimento di uno scopo o un obiettivo pratico predeterminato.

Tali attività, in particolare, mirano ad approfondire le conoscenze esistenti al fine di risolvere problemi di carattere scientifico o tecnologico.

Il loro risultato è rappresentato, di regola, da un **modello di prova** che permette di verificare sperimentalmente le ipotesi di partenza e di dare dimostrazione della possibilità o meno di passare alla fase successiva dello sviluppo sperimentale, senza l'obiettivo di rappresentare il prodotto o il processo nel suo stato finale.

Ricerca industriale

Tipologia di lavoro	Finalità	Utilizzo	Risultato
Lavori originali	<ul style="list-style-type: none">• Individuare le possibili utilizzazioni o applicazioni delle nuove conoscenze derivanti da un'attività di ricerca fondamentale o• Trovare nuove soluzioni per il raggiungimento di uno scopo o un obiettivo pratico predeterminato	Approfondire le conoscenze esistenti al fine di risolvere problemi di carattere scientifico o tecnologico	Modello di prova che permette di verificare sperimentalmente le ipotesi di partenza e di dare dimostrazione della possibilità o meno di passare alla fase successiva dello sviluppo sperimentale, senza l'obiettivo di rappresentare il prodotto o il processo nel suo stato finale

3.1.3 Sviluppo sperimentale

Si considerano attività di sviluppo sperimentale i **lavori sistematici**, basati sulle **conoscenze esistenti** ottenute dalla ricerca o dall'esperienza pratica, svolti allo scopo di acquisire ulteriori conoscenze e raccogliere le informazioni tecniche necessarie in funzione della realizzazione di nuovi prodotti o nuovi processi di produzione o in funzione del miglioramento significativo di prodotti o processi già esistenti.

Per miglioramento significativo di prodotti o processi già esistenti s'intendono le modifiche che hanno il **carattere della novità** e che non sono il risultato di un semplice utilizzo dello stato dell'arte nel settore o dominio di riferimento.

Il risultato dei lavori di sviluppo sperimentale è di regola rappresentato da **prototipi o impianti pilota**.

Per **prototipo** s'intende un modello originale che possiede le qualità tecniche essenziali e le caratteristiche di funzionamento del prodotto o del processo oggetto delle attività di sviluppo sperimentale e che permette di effettuare le prove per apportare le modifiche necessarie e fissare le caratteristiche finali del prodotto o del processo.

In tal senso anche la risposta a interpellò n. 280 del 21.04.2021. "Per "prototipo di R&S" si intende, anche sulla base dei criteri indicati nel "Manuale di Frascati", un modello originale creato appositamente per l'esecuzione del progetto - e **non disponibile, quindi, come prodotto di serie né come unità di pre-produzione** destinata all'ottenimento di certificazioni tecniche o giuridiche - che possiede le qualità tecniche essenziali e le caratteristiche di funzionamento del prodotto finale da realizzare e che permetta di effettuare le prove per apportare le modifiche necessarie e fissare le caratteristiche finali del prodotto."

Per **impianto pilota** s'intende un insieme di macchinari, dispositivi, attrezzature o altri elementi che permette di testare un prodotto o un processo su una scala o in un ambiente prossimi alla realtà industriale o finale.

Sviluppo sperimentale

Tipologia di lavoro	Finalità	Risultato
Lavori sistemati	<ul style="list-style-type: none">Acquisire ulteriori conoscenze e raccogliere le informazioni tecniche necessarieIn funzione della realizzazione di nuovi prodotti o nuovi processi di produzione oIn funzione del miglioramento significativo di prodotti o processi già esistenti	Prototipi o impianti pilota

Le indagini riguardanti la **effettiva riconducibilità di specifiche attività aziendali** (ad esempio, lo sviluppo di una data molecola da parte di un'azienda nel settore chimico-farmaceutico) ad una delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili comportano **accertamenti di natura tecnica** che coinvolgono la competenza del Ministero dello Sviluppo economico. Pertanto, i soggetti interessati possono presentare, ai sensi dell'art. 11 L. 27.07.2000, n. 212, **un'istanza di interpellò all'Agenzia delle entrate** che provvederà ad acquisire il parere del citato Ministero (circolare 5/E del 16.03.2016, paragrafo 2.1).

Accertamenti di natura tecnica		Interpellò Agenzia delle entrate con coinvolgimento Ministero dello sviluppo economico
--------------------------------	---	--

Prassi negativa Agenzia delle entrate e Ministero sviluppo economico

Risoluzione 46/E del 22.06.2018: l'agenzia delle entrate si esprime, coinvolgendo il Ministero dello sviluppo economico, circa l'ammissibilità alle attività di ricerca e sviluppo di investi-

menti realizzati con il (duplice) obiettivo di “integrare la catena logistica di produzione della fiera includendo tutti i processi relativi a visitatori, espositori e fornitori in una prospettiva di aumenti di efficacia e di efficienza” e quello di “avvicinare i servizi alle persone creando servizi innovativi attraverso l’Internet of Things (c. d. IoT)”. Come specificato nell’istanza, tale duplice obiettivo è stato raggiunto attraverso l’adozione e l’introduzione di numerose tecnologie di avanguardia, tra le quali, a titolo di esempio: le **tecnologie di geolocalizzazione** indoor basata su dispositivi bluetooth LTE, quali i beacon fisici, i virtual beacon, tecnologie tipo QUUPPA o tecniche di localizzazione che utilizzano connessioni Wi-Fi; le tecnologie che applicano la c.d. “Realtà Aumentata” per fornire contenuti personalizzati e finalizzati ad arricchire l’esperienza di visita presso la fiera; tecnologie Digital Signage per la diffusione di contenuti e l’acquisizione di informazioni; le tecnologie di proximity marketing; le tecnologie di Big Data Analytics per l’applicazione di tecniche di Machine Learning e Cognitive Marketing. Trattasi, di fatto, di una serie di **tecnologie già disponibili e ampiamente diffuse** in tutti i settori economici (incluso quello dei servizi) per accompagnare e realizzare la trasformazione tecnologica e la digitalizzazione dei processi produttivi secondo il paradigma “Industria 4.0”... **manche-rebbe sia il requisito della novità, sia, tra l’altro, il requisito del rischio finanziario (nonché d’insuccesso tecnico) che dovrebbero caratterizzare tipicamente gli investimenti in ricerca e sviluppo.**

Circolare n. 59990 del 9.02.2018 Ministero dello sviluppo economico: secondo i criteri di classificazione del Manuale di Frascati, non costituiscono attività di ricerca e sviluppo, tra le altre, le attività concernenti lo sviluppo di software applicativi e di sistemi informativi aziendali **che utilizzino 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 criptazione, verifica della sicurezza e test di integrità dei dati; la “customizzazione” di prodotti per un particolare uso.

3.2 Attività di innovazione tecnologica finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi nuovi

L'art. 1, c. 201, legge n. 160 del 27.12.2019 indica come ammissibili al credito di imposta le attività di innovazione tecnologica. Si tratta delle attività, diverse da quelle indicate nel comma 200 (relative alla ricerca e sviluppo), finalizzate alla **realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati**.

ATTIVITÀ DI INNOVAZIONE TECNOLOGICA

Realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati

Concetto di innovazione Manuale di Oslo dell'OCSE

Attività di innovazione tecnologica



Prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati

Prodotto o processo di produzione nuovo o sostanzialmente migliorato

Per prodotto o processo di produzione **nuovo o sostanzialmente migliorato** si intende un bene materiale o immateriale o un servizio o un processo che **si differenzia**, rispetto a quelli già realizzati o applicati dall'impresa, sul piano delle **caratteristiche tecnologiche** o delle **prestazioni** o dell'**ecocompatibilità** o dell'**ergonomia** o per **altri elementi sostanziali** rilevanti nei diversi settori produttivi.

Non sono considerate attività di innovazione tecnologica ammissibili al credito d'imposta le **attività di routine per il miglioramento** della qualità dei prodotti e in generale le attività volte a **differenziare i prodotti dell'impresa da quelli simili**, presenti sullo stesso mercato concorrenziale, per **elementi estetici o secondari**, le attività per l'adeguamento di un prodotto esistente alle **specifiche richieste di un cliente** nonché le attività per il controllo di qualità e la standardizzazione dei prodotti.

IL PRODOTTO O PROCESSO DI PRODUZIONE NUOVO O SOSTANZIALMENTE MIGLIORATO SI DIFFERENZIA PER LE CARATTERISTICHE

Tecnologiche

Prestazioni