

## Credito d'imposta per Ricerca e Sviluppo: appunti pratici - con Fac-simile di certificazione

di [Roberto Pasquini](#)

**Publicato il 2 Gennaio 2018**

riassumiamo la normativa che presiede il credito d'imposta pari al 50% delle spese di ricerca e sviluppo sostenute e da sostenere: oltre a un ripasso delle regole per accedere al beneficio forniamo una possibile relazione del professionista attestatore.

Si tratta di una ottima opportunità che le aziende non devono lasciarsi sfuggire e allo stesso tempo i consulenti devono conoscere e proporre ai loro clienti.

Poter recuperare la metà delle spese è una ottima agevolazione, da non sprecare.

Si sottolinea inoltre che, al contrario di quanto alcuni pensano, sono tante le spese "eleggibili": tante persone equiparano mentalmente - sbagliando - le spese di ricerca e sviluppo a spese molto particolari e pensano conseguentemente di non poter accedere al credito d'imposta.

E' invece opportuno approfondire bene la normativa e i chiarimenti dell'agenzia delle entrate perché sono tantissime le possibilità.

Alla fine dell'approfondimento, trovi anche l'appendice normativa e il fac-simile di certificazione relativa al credito d'imposta per Ricerca e Sviluppo.



## Credito d'imposta per Ricerca e Sviluppo: principali riferimenti, leggi e circolari

- **Articolo 1 comma 35 legge 23/12/2014 n. 190 (Legge di stabilità 2015) (...che ha sostituito l'articolo 3 del DL 23/12/2013 n. 145 conv. Legge 21/2/2014 n. 9 - Decreto "Destinazione Italia")**
- **Decreto del 27/5/2015 in GU 174 del 29/7/2015 (decreto attuativo)**
- **Circolare agenzia delle entrate n. 5/E del 16/3/2016**
- **Articolo 1 comma 15 Legge 11/12/2016 n. 232 (Legge di bilancio 2017)**
- **Circolare agenzia delle entrate n. 13/E del 27/4/2017**

Gli appunti sono riferibili alla normativa vigente da anno 2017

(N.B. fino all'anno 2016 le regole erano un po' diverse, vi è poi stata una semplificazione)

## In cosa consiste l'agevolazione fiscale per le spese di Ricerca e Sviluppo

Consiste in un credito d'imposta pari al 50% dell'eccedenza delle spese di ricerca & sviluppo sostenute in ogni singolo anno da 2017 a 2020 rispetto alla media delle stesse spese sostenute nel triennio (fisso) 2012-2013-2014

### **Il credito d'imposta è concesso in maniera automatica, no click day**

Per tutte le imprese, senza limiti di fatturato e indipendentemente dalla forma giuridica o settore economico; indipendentemente dal regime contabile adottato, quindi anche le aziende in contabilità semplificata

Attenzione: importo MINIMO della spesa agevolabile di ogni singolo anno: 30.000 euro

## **Spese di ricerca e sviluppo eleggibili**

Le spese di ricerca e sviluppo sono quelle volte all'acquisizione di nuove conoscenze, all'accrescimento di quelle esistenti e all'utilizzo di tali conoscenze per nuove applicazioni.

Ad esempio: mettere a punto nuovi prodotti, processi, servizi, o permettere un miglioramento di quelli esistenti.

Sono agevolabili le modifiche di processo o di prodotto che apportano cambiamenti o miglioramenti significativi delle linee e/o delle tecniche di produzione o dei prodotti, esempio sperimentazione di una nuova linea produttiva.

Rientrano tra le spese agevolabili:

- spese per il proprio personale dedicato a queste attività ed anche personale in rapporto di collaborazione, compresi esercenti arti e professioni;
- quote di ammortamento delle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio (purchè di costo unitario di almeno 2.000 euro);
- spese relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca ed equiparati, e con altre imprese, comprese startup innovative e compresi i professionisti;
- competenze tecniche e privative industriali relative ad una invenzione, topografia di prodotto, nuova varietà vegetale, anche acquisite da fonti esterne: consulenze propedeutiche, due diligence, accordi di segretezza, cessione del brevetto... rientrano ad esempio le spese per acquisto di software finalizzati alle attività di ricerca e sviluppo ammissibili.

Per le spese relative al personale sarà necessario disporre del timesheet, fogli di presenza nominativi riportanti per ciascun giorno le ore impiegate nell'attività di ricerca e sviluppo, firmati dal legale rappresentante dell'impresa beneficiaria o dal responsabile dell'attività.

Stesse firme sulla documentazione comprovante i costi per strumenti e attrezzature di laboratorio e per la ricerca extra-muros (questi “fornitori” dovranno presentare una relazione da loro stessi sottoscritta).

Per verificare in quale anno considerare le spese di competenza si fa riferimento all’art. 109 del TUIR, e rientrano anche i costi capitalizzati. Si fa quindi riferimento alla data di ultimazione della prestazione, ovvero in caso di stati di avanzamento alla data di accettazione degli stessi da parte del committente.

Per quantificare le spese del personale dipendente occorre fare riferimento alla retribuzione lorda, prima delle imposte e dei contributi obbligatori e compreso anche il TFR maturato nell’anno.

### **Quali spese non rientrano**

Non rientrano 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, modifiche non significative, anche al design, sostituzioni, miglioramenti di sistemi molto simili a quelli già usati.

Non rientrano nemmeno le spese per personale con mansioni amministrative, contabili commerciali e nemmeno quelle per personale di supporto alle attività di ricerca quali ad esempio la logistica, magazzino, vigilanza, pulizie.

Non rientrano spese per disegni o modelli. Non rientrano spese per marchi, mancando il requisito di invenzione industriale.

### **Certificazione contabile**

Le spese che si vogliono considerare rientranti nella agevolazione devono essere certificate da un revisore o società di revisione legale: certificare la documentazione contabile richiesta per fruire dell’agevolazione. Questa pratica non serve se la società è soggetta a revisione legale dei conti e priva di collegio sindacale.

Le spese di certificazione contabile rientrano tra le spese agevolabili, fino ad un massimo di euro 5.000 per ciascun periodo d'imposta per il quale si intende fruire dell'agevolazione. Quindi queste spese si aggiungono integralmente al credito d'imposta spettante, in pratica il costo non grava sull'imprenditore.

La certificazione può essere redatta in forma libera e deve contenere in ogni caso l'attestazione della regolarità formale della documentazione contabile e dell'effettività dei costi sostenuti.

La certificazione deve essere conservata ed esibita in caso di controllo.

Deve essere predisposta entro la data di approvazione del bilancio per le società tenute a questo adempimento (le società di capitali) oppure entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio per le altre società.

---

## **Contabilità, dichiarazione dei redditi e modalità operative di recupero del credito**

Il credito d'imposta può essere utilizzato solo in compensazione, a partire dall'anno successivo a quello in cui i costi sono stati sostenuti, mediante utilizzo del codice tributo 6857.

Il credito d'imposta deve essere indicato nel quadro RU della dichiarazione dei redditi, codice credito B9 (comunque una eventuale inosservanza dell'obbligo non pregiudica il diritto all'agevolazione (occorrerà però una dichiarazione integrativa).

Il credito d'imposta NON è soggetto all'obbligo di apposizione del visto di conformità nella dichiarazione dei redditi relativa.

Contabilmente - nella generalità dei casi - si rileverà il credito tributario verso l'Erario e in contropartita verrà rilevato il ricavo per contributi in conto esercizio. Discorso diverso se le spese vengono capitalizzate: in tal caso si parlerà di contributi in conto capitale.

### **Sanzioni in caso di utilizzo di credito eccedente o non spettante**

I controlli saranno effettuati dall'agenzia delle entrate, in particolare sulla base della documentazione contabile certificata.

Negli accertamenti di natura tecnica sarà coinvolto il Ministero dello Sviluppo Economico.

In caso di utilizzo di credito d'imposta in misura superiore a quella spettante sanzione 30%.

In caso di credito inesistente sanzione dal 100% al 200%

### **Relazione con altre agevolazioni fiscali**

Uno dei tanti aspetti positivi di questa norma è che il beneficio si può sommare, cumulare, con le altre disposizioni:

- Superammortamento e Iperammortamento
- Nuova Sabatini
- Patent Box
- Incentivi alla patrimonializzazione delle imprese (ACE)
- Incentivi agli investimenti in Start up e PMI innovative
- Fondo Centrale di Garanzia

## Risoluzione dei dubbi

In caso di (obiettiva) incertezza sulla corretta interpretazione delle disposizioni tributarie i soggetti interessati possono presentare istanza di interpello all'agenzia delle entrate. Invece in caso di dubbi circa la riconducibilità delle attività tra quelle "eleggibili" è possibile chiedere via mail il parere del MISE: [dgpicpmi@pec.mise.gov.it](mailto:dgpicpmi@pec.mise.gov.it)

Ti suggeriamo anche:

- [Credito d'imposta per ricerca e sviluppo](#)
- [Credito d'imposta per attività di Ricerca e Sviluppo legata al software](#)

---

## Fac-simile

### Certificazione relativa al credito d'imposta per Ricerca e Sviluppo

(Articolo 3 comma 11 del DL 23/12/2013 n. 145 conv. Legge 21/2/2014 n. 9 così come sostituito dall'articolo 1 comma 35 legge 23/12/2014 n. 190 - Legge di stabilità 2015)

Il/La sottoscritto/a \_\_\_\_\_, con studio in \_\_\_\_\_ via \_\_\_\_\_ n. \_\_\_\_, codice fiscale \_\_\_\_\_, P. IVA \_\_\_\_\_, iscritto nel registro dei revisori legali al n. \_\_\_\_, premesso

• che in data \_\_\_\_\_ la società \_\_\_\_\_, corrente in \_\_\_\_\_ via \_\_\_\_\_ n. \_\_\_\_, codice fiscale \_\_\_\_\_ partita IVA \_\_\_\_\_ gli/le ha conferito l'incarico di procedere all'attestazione della effettività delle spese sostenute, così come richiesto dall'art. 3 del DL 23.12.2013 n. 145 e dal "decreto attuativo" DM 27/5/2015, per beneficiare del credito d'imposta relativo agli investimenti in attività di ricerca e sviluppo;

• che la società ha fornito al sottoscritto la documentazione necessaria per un'adeguata analisi, in particolare..... attesta che la società \_\_\_\_\_, corrente in \_\_\_\_\_ via \_\_\_\_\_ n.\_\_\_\_, codice fiscale \_\_\_\_\_ partita IVA \_\_\_\_\_, ha sostenuto spese relative ad attività di ricerca e sviluppo, di seguito elencate, per un importo complessivo di euro \_\_\_\_\_ ( \_\_\_\_\_ ), oltre ad IVA.

In particolare, l'impresa ha sostenuto, in conformità all'art. 3 comma 6 del D.L. 145/2013 e all'art. 4 del DM 27/5/2015, le seguenti spese eleggibili:

Costi per personale impiegato in attività di ricerca e sviluppo:

Quote di ammortamento delle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio:

Spese relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati:

Spese relative a 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

TOTALE Euro .....

(euro.....)

Tali spese si considerano effettivamente sostenute ai sensi dell'art. 109 del TUIR nell'anno d'imposta.....

Si attesta, inoltre, la regolarità formale della documentazione contabile relativa ai costi di ricerca e sviluppo sostenuti.

Luogo, data

Firma del professionista

---

## Appendice Normativa

Articolo 1 comma 35 legge 23/12/2014 n. 190 - Legge di stabilità 2015)

35. L'articolo 3 del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2014, n. 9, è sostituito dal seguente:

«Art. 3. - (Credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo). –

1. A tutte le imprese, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano nonché dal regime contabile adottato, 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 a quello in corso al 31 dicembre 2019, è attribuito un credito d'imposta nella misura del 25 per cento delle spese sostenute in eccedenza rispetto alla media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015.

2. Per le imprese in attività da meno di tre periodi d'imposta, la media degli investimenti in attività di

ricerca e sviluppo da considerare per il calcolo della spesa incrementale e' calcolata sul minor periodo a decorrere dal periodo di costituzione.

3. Il credito d'imposta di cui al comma 1 è riconosciuto, fino ad un importo massimo annuale di euro 5 milioni per ciascun beneficiario, a condizione che siano sostenute spese per attività di ricerca e sviluppo almeno pari a euro 30.000.

4. Sono ammissibili al credito d'imposta le seguenti attività di ricerca e sviluppo:

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 utilizzazioni pratiche dirette;

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, ad esclusione dei prototipi di cui alla lettera c);

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, 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;

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.

5. Non si considerano attività di ricerca e sviluppo 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.

6. Ai fini della determinazione del credito d'imposta sono ammissibili le spese relative a:

a) personale altamente qualificato impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo di cui al comma 4, in

possesso di un titolo di dottore di ricerca, ovvero iscritto ad un ciclo di dottorato presso una universita' italiana o estera, ovvero in possesso di laurea magistrale in discipline di ambito tecnico o scientifico secondo la classificazione UNESCO Isced (International Standard Classification of Education) o di cui all'allegato 1 annesso al presente decreto;

b) quote di ammortamento delle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio, nei limiti dell'importo risultante dall'applicazione dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988, pubblicato nel supplemento ordinario n. 8 alla Gazzetta Ufficiale n. 27 del 2 febbraio 1989, in relazione alla misura e al periodo di utilizzo per l'attivita' di ricerca e sviluppo e comunque con un costo unitario non inferiore a 2.000 euro al netto dell'imposta sul valore aggiunto;

c) spese relative a contratti di ricerca stipulati con universita', enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese comprese le start-up innovative di cui all'articolo 25 del decreto-legge 18 ottobre 2012, n. 179, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2012, n. 221;

d) competenze tecniche e private industriali relative a un'invenzione industriale o biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varieta' vegetale, anche acquisite da fonti esterne.

7. Per le spese relative alle lettere a) e c) del comma 6 il credito d'imposta spetta nella misura del 50 per cento delle medesime.

8. Il credito d'imposta deve essere indicato nella relativa dichiarazione dei redditi, non concorre alla formazione del reddito, ne' della base imponibile dell'imposta regionale sulle attivita' produttive, non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, ed e' utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni.

9. Al credito d'imposta di cui al presente articolo non si applicano i limiti di cui all'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e di cui all'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, e successive modificazioni.

10. Qualora, a seguito dei controlli, si accerti l'indebita fruizione, anche parziale, del credito d'imposta per il mancato rispetto delle condizioni richieste ovvero a causa dell'inammissibilita' dei costi sulla base dei quali e' stato determinato l'importo fruito, l'Agenzia delle entrate provvede al recupero del relativo

importo, maggiorato di interessi e sanzioni secondo legge.

11. I controlli sono svolti sulla base di apposita documentazione contabile certificata dal soggetto incaricato della revisione legale o dal collegio sindacale o da un professionista iscritto nel Registro dei revisori legali, di cui al decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39. Tale certificazione deve essere allegata al bilancio. Le imprese non soggette a revisione legale dei conti e prive di un collegio sindacale devono comunque avvalersi della certificazione di un revisore legale dei conti o di una società di revisione legale dei conti iscritti quali attivi nel registro di cui all'articolo 6 del citato decreto legislativo n. 39 del 2010. Il revisore legale dei conti o il professionista responsabile della revisione legale dei conti, nell'assunzione dell'incarico, osserva i principi di indipendenza elaborati ai sensi dell'articolo 10 del citato decreto legislativo n. 39 del 2010, e, in attesa della loro emanazione, quelli previsti dal codice etico dell'International Federation of Accountants (IFAC). Le spese sostenute per l'attività di certificazione contabile da parte delle imprese di cui al terzo periodo sono ammissibili entro il limite massimo di euro 5.000. Le imprese con bilancio certificato sono esenti dagli obblighi previsti dal presente comma.

12. Nei confronti del revisore legale dei conti o del professionista responsabile della revisione legale dei conti che incorre in colpa grave nell'esecuzione degli atti che gli sono richiesti per il rilascio della certificazione di cui al comma 11 si applicano le disposizioni dell'articolo 64 del codice di procedura civile.

13. Le agevolazioni di cui all'articolo 24 del decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 134, e quelle previste dall'articolo 1, commi da 95 a 97, della legge 24 dicembre 2012, n. 228, cessano alla data del 31 dicembre 2014. Le relative risorse sono destinate al credito d'imposta previsto dal presente articolo.

14. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dello sviluppo economico, sono adottate le disposizioni applicative necessarie, nonché le modalità di verifica e controllo dell'effettività delle spese sostenute, le cause di decadenza e revoca del beneficio, le modalità di restituzione del credito d'imposta di cui l'impresa ha fruito indebitamente.

15. Il Ministero dell'economia e delle finanze effettua il monitoraggio delle fruizioni del credito d'imposta di cui al presente articolo, ai fini di quanto previsto dall'articolo 17, comma 13, della legge 31 dicembre 2009, n. 196».

28 dicembre 2017

Roberto Pasquini