



**NEWSLETTER DI AGGIORNAMENTO**  
GENNAIO 2023



**VISITA IL NOSTRO SITO**  
[qconsultingsrl.com](http://qconsultingsrl.com)



Newsletter realizzata da 24 ORE Professionale  
in collaborazione con Q Consulting

# » contenuti



---

**Newsletter realizzata da  
24 ORE Professionale  
in collaborazione con  
QCONSULTING S.r.l.**

**Proprietario ed Editore:**  
Il Sole 24 Ore S.p.A.

**Sede legale  
e amministrazione:**  
Viale Sarca, 223 - 20126  
Milano

**Redazione:**  
24 Ore Professionale

**© 2023 Il Sole 24 ORE S.p.a.  
Tutti i diritti riservati.  
È vietata la riproduzione  
anche parziale e con qualsiasi  
strumento.**

I testi e l'elaborazione dei testi,  
anche se curati con scrupolosa  
attenzione, non possono compor-  
tare specifiche responsabilità per  
involontari errori e inesattezze.

Chiusa in redazione:  
xx Gennaio 2023



## CHI SIAMO



**La Q CONSULTING S.R.L.** nasce nel 2018 dall'esperienza di un gruppo di Professionisti dinamici e motivati, che hanno deciso di investire le proprie competenze acquisite con anni di lavoro sul campo, **per offrire consulenza strategica aziendale a supporto delle imprese nella crescita e nell'innovazione.**

L'attività svolta comprende:

- la ricerca costante di opportunità per l'impresa
- il lavoro di analisi ed istruttoria per l'ottenimento di finanziamenti agevolati
- l'assistenza all'accesso al credito
- l'assistenza nella fase di rendicontazione.

La **strategia** dell'Azienda, dunque, si basa su un presupposto fondamentale: fornire una **consulenza mirata, flessibile e personalizzata** che tenga conto delle caratteristiche specifiche del cliente.

Grazie all'esperienza e al **Team di Esperti** composto da 14 tecnici/amministrativi dipendenti, 22 ingegneri esterni qualificati, 8 ricercatori, decine di studi di commercialisti IN TUTTA ITALIA e ad una molteplicità di convenzioni e partnership, tra cui quella con l'Unisannio per la ricerca di base, la Confagricoltura di Benevento e di

Avellino, Unimpresa di Castellammare Di Stabia e Conflavoro nazionale, la **Q CONSULTING S.R.L.** affianca con onestà e responsabilità le imprese applicando con successo **un metodo basato sull'informazione al Cliente e sulla collaborazione continuativa.**

Competenza, specializzazione, cura di ogni dettaglio, etica professionale, le caratteristiche del team di Q CONSULTING S.R.L. attestate anche dalle certificazioni ISO 9001:2015 e UNI CEI ISO/IEC 20000-1:2020. Tutto questo per garantire al Cliente un servizio ai massimi livelli in termini di **affidabilità, risultati e reciproca soddisfazione.** La **Q CONSULTING S.R.L.** si pone come obiettivo quello di aiutare le imprese a reperire fondi per realizzare i propri progetti, con una consulenza mirata, flessibile e personalizzata, modellata sulle specifiche caratteristiche del cliente. Essa mette al servizio delle imprese la propria competenza per:

- assistere e partecipare attivamente alla ricerca (attività di ricerca fondamentale, ricerca industriale e sviluppo sperimentale)
- crediti di imposta 4.0 (formazione e investimenti),
- finanziamenti legati a bandi europei, nazionali e regionali (finanza agevolata);
- crediti di imposta bonus investimenti sud.
- assistere nella progettazione e nell'implementazione dei Sistemi di Gestione relativi a Qualità Aziendale – Ambiente – Sicurezza Etica e nel Modello Organizzativo 231;
- supportare l'adeguamento costante alle Normative vigenti nell'ambito della Sicurezza sui luoghi di lavoro (D.lgs. 81/2008);
- assistere nell'iter di Attestazione SOA, in modo da ottimizzare i requisiti aziendali necessari per raggiungere, rispettando la normativa vigente, la miglior attestazione ottenibile;
- effettuare perizie tecniche ed asseverazioni contabili;
- supportare il cliente per adeguarsi al mondo della privacy secondo le nuove direttive – Regolamento UE 679/2016 (GDPR) e del D.lgs. 101/2018; affiancare nella richiesta delle Certificazioni NOSI (Nulla osta di sicurezza industrial),

Intende, inoltre, presentarsi come un **interlocutore unico** per semplificare tutte le procedure per l'ottenimento di **agevolazioni economiche e fiscali.** È in grado di conoscere tempestivamente tutte le novità legislative in materia e di offrire un servizio informativo mirato, continuo e puntuale. La profonda conoscenza degli strumenti messi a disposizione dalle normative comunitarie e nazionali permette di **reperire insieme alle aziende le risorse necessarie a finanziare progetti di sviluppo ed innovazione.**

Dopo una valutazione gratuita della possibilità di accedere agli incentivi, sostiene le aziende nell'individuazione dello strumento agevolativo più idoneo e vantaggioso, assistendole in tutte le **fasi dell'iter procedurale.**

Il futuro della **Q CONSULTING S.R.L.** è all'insegna della **crescita e dell'innovazione** grazie anche al servizio di **prototipazione e stampe 3d** introdotto a partire dalla fine del 2020 in grado di fornire al cliente l'espressione materiale del progetto realizzato in scala. Dare al cliente un'idea concreta del progetto che dovrà essere realizzato ci rende unici e leader nel nostro settore.

Reclutamento e la formazione continua del personale, l'introduzione di nuove tecnologie, l'efficienza e la massima attenzione al Cliente per una consulenza aziendale **completa e personalizzata,** sono le tematiche che guideranno i prossimi passi.

## Bonus R&S e agenzia delle Entrate: la relazione tecnica quale oggetto del contendere

La norma del credito d'imposta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo, introdotta dall'articolo 3, D.L. 145/2013, pone una serie di problematiche applicative, su molti aspetti, ci focalizziamo qui ad esaminare quanto accade rispetto le procedure di accertamento da parte dell'ADE.

E' in corso oramai da circa diciotto mesi, da parte dell'ADE, una capillare attività tesa a recuperare i crediti di imposta dichiarati dalle aziende per le attività di Ricerca & Sviluppo.

Non entriamo nel merito delle diverse modifiche avvenute negli anni, riguardanti percentuali di credito e disciplina di aspetti interpretativi, che hanno visto un susseguirsi di chiarimenti sia da parte del legislatore che da parte della stessa Agenzia delle entrate, attraverso interventi normativi e circolari interpretative.

Vogliamo invece soffermarci su un aspetto fondamentale che è spesso l'oggetto del contendere: "La Relazione Tecnica".

La relazione è un testo che riferisce in modo dettagliato e oggettivo su un'attività di studio (o su un avvenimento di cui si è fatta diretta esperienza), oppure espone un argomento su cui si è raccolta un'apposita documentazione. Questa fonte di dati e notizie è dunque più complessa e preziosa di una comunicazione o testimonianza verbale.

Detto ciò i numerosi accertamenti sopra citati riportano in modo evidente come l'ADE, esulando dalle proprie competenze tecnico scientifiche, in pochissimi casi ( per non dire mai) mette in discussione le attività relative alla rendicontazione dei progetti di ricerca ( cosa che competerebbe alla stessa), ma nella totalità dei casi entra nel merito tecnico delle attività di ricerca & sviluppo rifacendosi al manuale OCSE e al più recente manuale di Frascati e quindi obietta e disquisisce sulla natura della ricerca, sia essa di tipo fondamentale, industriale o sperimentale e sui parametri li indicati.

Fermo restando le numerose questioni trattate nelle varie udienze ( sentenza 392/2021 CTP di ANCONA, sentenza 365/3/2021 CTP di VICENZA, sentenza 46/2021 CTP di AOSTA, sentenza 307/2021 CTP EMILIA ROMAGNA, sentenza 52/2022 CPT di MODENA, sentenza 5918/2022 CTP di ROMA, sentenza 4988/2022 di NAPOLI ) su tutte i giudici hanno ribadito l'incompatibilità

professionale da parte dei funzionari dell'Ade di esprimersi su argomenti tecnici e pur sottolineando che la norma evidenzia la non obbligatorietà per l'accertatore consiglia un parere tecnico da parte di un esperto del MISE.

Nel caso specifico da noi seguito, il tribunale di Napoli con sentenza n° 119682022 depositata il 13/12/2022 rigetta la richiesta dell'Agenzia e riafferma che senza un parere tecnico da parte di un esperto qualificato ( MISE) l'illegittimità dell'atto di recupero.





a seguito di discussione in pubblica udienza

**Richieste delle parti:**

come in atti

### SVOLGIMENTO DEL PROCESSO

Con l'avviso di recupero n. [REDACTED] notificato in data 19.01.2022 alla ricorrente [REDACTED], l'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale I di Napoli–Ufficio Controlli recuperava il credito d'imposta maturato ed usufruito nella misura di € 124.525,00, regolarmente utilizzato in compensazione in virtù del progetto in ambito R&S, denominato [REDACTED] 2018-2019 - Studio e Realizzazione di Profilati in acciaio per Soluzioni Innovative: Il Sistema Costruttivo [REDACTED] " avente ad oggetto una serie di studi, ricerche ed indagini volte alla creazione di nuove soluzioni strutturali innovative nel settore della carpenteria metallica per le costruzioni, attraverso l'uso di materiali nuovi e riciclabili, in grado di garantire la possibilità di congiungere/disgiungere connessioni strutturali e collocare/rimuovere elementi strutturali in modo indipendente per i singoli moduli.

Avverso il richiamato avviso di recupero, la [REDACTED] come rappresentata proponeva rituale opposizione, eccependo la nullità dello stesso per violazione dell'art. 3 D.L.145/13 in combinato disposto con l'art.8 D.M.27.05.2015 per avere, l'Agenzia, svolto accertamenti che necessitano di conoscenze tecnico scientifiche senza il preventivo parere del Mise. Deduceva, infatti, che l'indebita compensazione del credito di imposta era conseguita alla ritenuta mancata ricorrenza dei criteri chiave previsti nel cd. Manuale di Frascati. In specie, premesso che nessun rilievo in ordine agli aspetti fiscali e contabili era stato mosso, eccepiva l'erronea valutazione compiuta circa il disconoscimento del carattere di novità e creatività, di sistematicità e riproducibilità nell'attività posta in essere dalla Società ricorrente. Eccepiva, ancora il difetto assoluto di istruttoria e motivazione dell'atto impugnato il quale conteneva numerosi rimandi ai principi espressi nel Manuale di Frascati, privi di specificità al caso concreto. Nel merito riaffermava la legittimità del credito di imposta ricorrendone i presupposti; eccepiva la illegittimità e l'erroneità della sanzione applicata.

Si costituiva l'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale I di Napoli la quale, con articolata memoria, resisteva puntualmente a ciascun rilievo mosso, concludendo per la infondatezza dell'opposizione.

Acquisite memorie illustrative e di replica da parte ricorrente con le quali venivano rimarcate le ragioni esposte, alla pubblica udienza del 26.09.2022, sulle conclusioni delle parti, la Corte si riservava ed a scioglimento della stessa, in data 21.11.2022, rendeva la presente decisione.

### MOTIVI DELLA DECISIONE

Il ricorso è fondato e va accolto.

Nelle varie evoluzioni normative dell'articolo 3 del D.L. n. 145/2013, le spese per acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzazione di nuove conoscenze allo scopo di produrre piani, progetti o disegni per l'innovazione dei prodotti e/o dei processi produttivi o servizi nuovi hanno potuto beneficiare - entro certi limiti - di un credito di imposta a valere sul periodo di imposta successivo rispetto a quello in cui i costi erano stati sostenuti.

La norma, tuttavia, non individua tassativamente quali le spese ricomprese in tale agevolazione, con la conseguenza che la disposizione ha comportato diverse complessità applicative.

La diffusione e la disponibilità di numerose tecnologie e tecniche di avanguardia nei settori di riferimento

e, dunque, l'assenza dell'elemento della novità è criterio imprescindibile per l'individuazione del perimetro delle attività agevolabili.

E ciò, principalmente, sulla base di quanto contenuto nel c.d. Manuale di Frascati che definisce il perimetro oggettivo della R&S individuando cinque criteri essenziali per definirla e cioè novità, creatività, incertezza tecnologica, sistematicità e trasferibilità.

Da tali interpretazioni è conseguito l'accertamento che ci occupa con il quale l'Agenzia ha contestato la legittimità dell'utilizzo del credito di imposta R&S per l'assenza degli elementi sopra richiamati, oltreché per talune ravvisate incongruenze nell'ambito del progetto.

Sul concetto di novità, l'Amministrazione ha evidenziato che il progetto, collocato dalla ricorrente nell'ambito della ricerca industriale e sviluppo sperimentale, in realtà è consistito per lo più in formazione del personale dipendente e raccolta dati; sul concetto di creatività ha evidenziato che il progetto non si basa su concetti ed ipotesi originali poiché i materiali utilizzati sono in uso da tempo; sul concetto di incertezza ha evidenziato che la società si limita ad asserire che il progetto è stato sviluppato in itinere e che l'azienda ha operato in una condizione di aleatorietà in ordine agli esiti della ricerca; sul concetto di sistematicità ha evidenziato che nella documentazione esibita non è stato rinvenuto un budget preventivo dei costi e dei tempi di realizzazione né una rendicontazione in progress delle attività eseguite; sulla riproducibilità ha evidenziato che la parte non ha saputo indicare a quali nuovi risultati si è giunti e come questi siano stati trasferiti o utilizzati dalla società oppure la motivazione dell'eventuale abbandono dell'attività di R & S.

I motivi addotti con l'atto di recupero, tuttavia, non appaiono adeguatamente convincenti, nè suffragati da idonea prova.

L'attività intrapresa dalla contribuente è risultata esclusa dal campo di applicazione del credito d'imposta, sol perché non si caratterizza per la presenza di contenuti di ricerca e sviluppo secondo i criteri di classificazione e qualificazione indicati dal cd. Manuale Frascati che costituisce, in linea di principio, fonte interpretativa di riferimento anche agli effetti della disciplina agevolativa introdotta dal citato articolo 3.

Il progetto di R&S intrapreso dalla ██████████ si focalizza sull'uso degli acciai inossidabili e, soprattutto su tecniche innovative di connessione tra le membrane metalliche, finalizzato ad un utilizzo innovativo, sostenibile e resiliente di un sistema modulare con connessione a secco, non presente sul mercato.

In tale contesto, non può revocarsi in dubbio che la attività di recupero posta in essere dall'Agenzia, non accompagnata da un apposito parere del Mise volto ad approfondire gli aspetti tecnici del progetto, onde valutarne l'innovatività con riguardo ai requisiti dettati dal c.d. Manuale di Frascati non richieda, appunto, il supporto di maggiore rigore e tecnicismo comportando valutazioni di carattere tecnico, ai sensi dell'art. 8, c.2 DM 27 maggio 2015.

Nella fattispecie, le specifiche conclusioni contenute nell'ulteriore elaborato peritale del ██████████ (iscritto nell'albo del Mise) e già confortate da altro elaborato tecnico dell'ing. ██████████, offerto con l'invito a comparire, danno oggettivo significato alle doglianze avanzate dalla contribuente, valorizzando la prevalenza della natura tecnica delle contestazioni la cui valenza non può essere valutata in via autonoma dalla pubblica amministrazione, senza far ricorso al parere degli organi tecnici e delle strutture in seno al Ministero della Sviluppo Economico, a tanto deputato.

In considerazione della complessità tecnica dell'attività svolta, invero, l'Ufficio avrebbe dovuto opportunamente svolgere – se competente – un'approfondita analisi tecnica ovvero, richiedere un parere al Mise.

Per conseguenza, la richiesta del parere Mise ,sebbene non strettamente obbligatoria per legge, è senz'altro un onere da adempiere, quantomeno quando la contestazione non attiene a vizi formali del progetto, ma riguarda proprio le sue caratteristiche tecniche, ovvero, quando la questione controversa attiene alla innovatività (o meno) del progetto stesso.

Il ricorso ,perciò, è fondato e l'avviso di recupero impugnato va annullato.

L'accoglimento di tale motivo è dirimente dell'esame di tutte le altre questioni dedotte con il ricorso che, per conseguenza, devono considerarsi assorbite ,dando contezza della complessiva fondatezza del gravame.

La particolarità della fattispecie e le incertezze giurisprudenziali in tema giustificano la integrale compensazione delle spese di lite.

#### **P.Q.M.**

A scioglimento della riserva assunta all'udienza del 26.09.2022 ,la Corte accoglie il ricorso. Compensa le spese.

Così deciso in Napoli, 21.11.2022

Il Presidente Relatore

news  
e approfondimenti

**24ORE**  
PROFESSIONALE

## Approfondimento

### Incentivi fiscali per ricerca e sviluppo

Studio Associato CMNP, *Il Sole 24 Ore*, Estratto da "Sistema Frizzera", 9 gennaio 2023

Il D.L. 146/2021 (art. 5, co. 7-12) introduce una procedura di regolarizzazione a favore delle imprese che si sono avvalse, in modo non corretto, della previgente disciplina del credito d'imposta R&S di cui all'articolo 3 del D.L. 145/2013. La procedura prevede il riversamento del credito indebitamente fruito senza l'applicazione di sanzioni e interessi; a tal fine, il credito deve essere maturato a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014 e fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2019.

Il riversamento senza l'applicazione di sanzioni e interessi è riservato ai soggetti che nei periodi d'imposta citati abbiano realmente svolto, sostenendo le relative spese, attività in tutto o in parte non qualificabili come attività di ricerca e sviluppo ammissibili nell'accezione rilevante ai fini del credito d'imposta. Possono accedere alla procedura anche i soggetti che, in relazione al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016, hanno applicato il comma

1-bis dell'art. 3 del D.L. 145/2013, in maniera non conforme a quanto dettato dalla disposizione d'interpretazione autentica recata dall'art. 1, co. 72, della L. 145/2018.

La procedura di riversamento spontaneo può essere utilizzata anche dai soggetti che abbiano commesso errori nella quantificazione o nell'individuazione delle spese ammissibili in violazione dei principi di pertinenza e congruità nonché nella determinazione della media storica di riferimento. L'accesso alla procedura è in ogni caso escluso nei casi in cui il credito d'imposta utilizzato in compensazione sia il risultato di condotte fraudolente, di fattispecie oggettivamente o soggettivamente simulate, di false rappresentazioni della realtà basate sull'utilizzo di documenti falsi o di fatture che documentano operazioni inesistenti, nonché nelle ipotesi in cui manchi la documentazione idonea a dimostrare il sostenimento delle spese ammissibili al credito d'imposta. Inoltre, la procedura non può esse-

re utilizzata per il riversamento dei crediti il cui utilizzo in compensazione sia già stato accertato con un atto di recupero crediti, ovvero con altri provvedimenti impositivi, divenuti definitivi al 22.10.2021 (data di entrata in vigore del D.L. 146/2021).

Gli atti o provvedimenti sono definitivi in quanto non più soggetti ad impugnazione o definiti con il pagamento o con altra forma di definizione oppure oggetto di pronunce passate in giudicato (Prov. 1.6.2022, prot. n. 188987/2022).

Nel caso in cui l'utilizzo del credito d'imposta sia già stato constatato con un atto istruttorio, ovvero accertato con un atto di recupero crediti, ovvero con un provvedimento impositivo, non ancora divenuti definitivi, il riversamento deve obbligatoriamente riguardare l'intero importo del credito oggetto di recupero, accertamento o constatazione, senza applicazione di sanzioni e interessi e senza possibilità di applicare la rateazione.

Nel caso in cui gli Uffici, nell'esercizio dei propri poteri, dopo la presentazione dell'istanza, accertino in capo al contribuente una o più condotte di cui sopra, il contribuente decade dalla procedura e la richiesta non produce effetti. Le somme già versate si considerano acquisite a titolo di acconto sugli importi dovuti.

In esito al corretto perfezionamento della procedura di riversamento è esclusa la punibilità per il delitto di cui all'art. 10-quater del D.Lgs. 74/2000 (indebita compensazione).

### **Accesso alla procedura e svolgimento**

I soggetti che intendono avvalersi della procedura di riversamento spontaneo del credito d'imposta devono inviare apposita richiesta all'Agenzia delle Entrate entro il 31.11.2023 (termine prorogato dall'art. 1, co. 271, L. 197/2022), specificando il periodo o i periodi d'imposta di maturazione del credito d'imposta per cui è presentata la richiesta, gli importi del credito oggetto di riversamento spontaneo e tutti gli altri dati ed elementi richiesti in relazione alle attività e alle spese ammissibili.

L'istanza è presentata esclusivamente in modalità telematica dai contribuenti ovvero tramite soggetti incaricati, utilizzando il prodotto informatico denominato "Richiesta di accesso alla procedura di riversamento del credito di imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo".

È fatto obbligo, ai soggetti incaricati della trasmissione telematica, di rilasciare al soggetto interessato un esemplare cartaceo del modello predisposto informaticamente, nonché copia della attestazione dell'avvenuto ricevimento dell'istanza da parte dell'Agenzia delle entrate. Il modello, debitamente sottoscritto dal soggetto incaricato della trasmissione telematica e dall'interessato, deve essere conservato a cura di quest'ultimo.

L'importo del credito utilizzato in compensazione indicato nella comunicazione deve essere riversato entro il 16.12.2023, anche in tre rate di pari importo, di cui la prima da corrispondere entro il 16.12.2023 e le successi-

ve entro il 16.12.2024 e il 16.12.2025.

In caso di pagamento rateale sono dovuti, a decorrere dal 17.12.2023, gli interessi calcolati al tasso legale. Non è possibile ricorrere alla compensazione ex art. 17 D.Lgs. 241/1997.

La rateazione non è ammessa nel caso in cui l'importo del credito di imposta da riversare sia stato accertato con atto di recupero o atto impositivo, notificato alla data del 22 ottobre 2021 e non ancora divenuto definitivo a tale data, ovvero constatato con processo verbale già consegnato alla medesima data. In tal caso il contribuente che intenda aderire alla procedura deve riversare entro il 16 dicembre 2022 in unica soluzione l'intero importo del credito oggetto di recupero, accertamento o constatazione.

La rateazione è ammessa nel caso in cui il contribuente che aderisce alla procedura è stato interessato da atto di recupero o atto impositivo, notificato successivamente alla data del 22 ottobre 2021, ovvero da constatazione contenuta in un processo verbale consegnato successivamente alla medesima data.

La procedura si perfeziona con l'integrale versamento di quanto dovuto e, in caso di riversamento rateale, il mancato pagamento di una delle rate entro la scadenza prevista comporta il mancato perfezionamento della procedura, l'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti, nonché l'applicazione di una sanzione pari al 30 per cento degli stessi e degli interessi nella misura prevista dall'articolo 20 del D.P.R. 602/1973, con decorrenza dalla data del 17.12.2022.

In caso di perfezionamento della procedura di riversamento è esclusa la punibilità per il delitto di cui all'articolo 10-quater del Dlgs 74/2000 e, nel caso dall'istanza risultino elementi rilevanti relativi alla violazione, l'Agenzia delle Entrate comunicheranno all'Autorità Giudiziaria l'adesione dei soggetti alla procedura, il successivo perfezionamento ovvero l'inefficacia della regolarizzazione.

### **Credito d'imposta per ricerca e sviluppo dal 2020**

La legge di Bilancio 2020 (L. 160/2019) con i commi da 198 a 209 art. 1 ha riformulato totalmente quello che era il credito in ricerca e sviluppo utilizzabile sino al 2019. In generale, tale novella normativa in un contesto di revisione degli incentivi alle imprese rielabora il credito di cui all'art. 3

D.L 145/2013 prevedendo dei crediti d'imposta differenti in funzione della natura dell'investimento, cioè:

- Attività di ricerca e sviluppo;
- Innovazione tecnologica;
- Transazione ecologica e innovazione tecnologica 4.0;
- Design ed ideazione estetica.

Con il D.M. 26.5.2020 sono state dettate ulteriori disposizioni applicative del nuovo credito d'imposta.

Successivamente è intervenuta la Legge n. 234/2021 (legge di Bilancio 2022 - art. 1, co. 45) che ha prorogato l'agevolazione, in alcuni casi, fino al 31.12.2031.

Precedentemente una proroga del credito era stata disposta dalle lett. da a) a h), co. 1064, art. 1 della L. 178/2020.

Riepilogo agevolazione			
	Periodo	Aliquota credito	Limite massimo del credito
Credito R&S	2020	12%	3 mln
	2021-2022	20%	4 mln
	2023-2031	10%	5 mln
Credito Innovazione	2020	6%	1,5 mln
	2021-2023	10%	2 mln
	2024-2025	5%	2 mln
Credito Innovazione 4.0	2020	10%	1,5 mln
	2021-2022	15%	2 mln
	2023	15%	4 mln
	2024-2025	5%	4 mln
Credito Design	2020	6%	1,5 mln
	2021-2023	10%	2 mln
	2024-2025	4%	2 mln

### Attività di ricerca e sviluppo

Rientrano tra le attività di ricerca e sviluppo agevolabili quelle attività consistenti nella ricerca fondamentale, nella ricerca industriale e nello sviluppo sperimentale, di cui alle lett. m), q) e j) del punto 15 del paragrafo 1.3 della comunicazione della Commissione Europea (2014/C 198/01) del 27.6.2014. Sulla base di queste indicazioni, l'art. 2 del D.M. 26.5.2020 individua come 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, anche in relazione a progetti di ricerca e sviluppo avviati in periodi d'imposta precedenti, classificabili in una o più delle seguenti categorie generali:

a) **ricerca fondamentale:** si considerano attività di ricerca fondamentale i lavori

sperimentali o teorici finalizzati prin

cipalmente 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;

b) **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;

c) **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 ap-

portare le modifiche necessarie e fissare le caratteristiche finali del prodotto o del processo; 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.

Secondo il co. 3 del D.M. 26.5.2020, ai fini dell'agevolazione, 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. 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.

Le spese ammissibili al bonus fiscale, individuate dal c. 200 art. 1 L. 160/2019, possono essere raggruppate in sei distinte categorie:

**1. spese per il personale** relative ai ricercatori e ai tecnici titolari di rapporto di lavoro subordinato o di lavoro autonomo o altro rapporto diverso dal lavoro subordinato, direttamente impiegati nelle operazioni di ricerca e sviluppo svolte internamente all'impresa, nei limiti del loro effettivo impiego in tali operazioni. Se tra questi vi sono soggetti che posseggono contemporaneamente i seguenti requisiti:

- a. età non superiore a trentacinque anni;
- b. primo impiego;
- c. possesso di un titolo di dottore di ricerca o iscritti a un ciclo di dottorato

presso un'università italiana o estera o in possesso di una laurea magistrale in discipline di ambito tecnico o scientifico secondo la classificazione internazionale standard dell'educazione (Isced) dell'UNESCO;

d. assunti dall'impresa con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato;

e. impiegati esclusivamente nei lavori di ricerca e sviluppo;

la relativa spesa concorrerà a formare la base di calcolo del credito d'imposta per un importo pari al 150% per cento del loro ammontare;

**2. spese per i beni materiali mobili e software** utilizzati nei progetti di ricerca e sviluppo anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota nel limite delle quote di ammortamento, canoni di locazione finanziaria o di locazione semplice e le altre spese ordinariamente deducibile ai fini della determinazione del reddito d'impresa relativo al periodo d'imposta di utilizzo e nel limite massimo complessivo pari al 30% delle spese di personale indicate al precedente punto. Nel caso in cui i suddetti beni siano utilizzati anche per le ordinarie attività produttive dell'impresa, si assume la parte delle quote di ammortamento e delle altre spese imputabile alle sole attività di ricerca e sviluppo;

**3. spese per i contratti *extra-muros*** aventi ad oggetto il diretto svolgimento da parte del soggetto commissionario delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta. Nel caso in cui questi fossero:

- a. stipulati con università e istituti

di ricerca nonché con start-up innovative, di cui all'articolo 25 del D.L. 34/2020 (aggiunto dal co. 4, art. 38, D.L. 34/2020) aventi sede nel territorio dello Stato, le spese concorreranno a formare la base di calcolo del credito d'imposta per un importo pari al 150% per cento del loro ammontare. Con la risposta interpello 454/2020, l'agenzia delle Entrate ha precisato che in tale tipologia di spesa possono rientrare anche il finanziamento della borsa di studio da parte dell'impresa. Sul punto è possibile richiamare, infatti la circ. n. 5/E/2016 (§ 2.2.3) che ha precisato, a tal fine, che i contratti di ricerca stipulati con università devono prevedere che l'effettivo beneficiario degli eventuali risultati dell'attività di ricerca sia l'impresa committente. Pertanto, nel presupposto che la convenzione per il finanziamento della borsa di studio preveda che il risultato della ricerca scientifica possa essere di proprietà dell'impresa finanziatrice, seppure in comproprietà, si ritiene che le spese in argomento sostenute da quest'ultima siano ammissibili al beneficio qui in trattazione per la quota parte riferibile al tempo effettivamente dedicato dal dottorando all'attività di ricerca e sviluppo;

b. stipulati con imprese o soggetti appartenenti al medesimo gruppo dell'impresa committente, si applicano le stesse regole applicabili nel caso di attività di ricerca e sviluppo svolte internamente all'impresa ( si considerano appartenenti allo stesso gruppo le imprese controllate da un medesimo soggetto, controllanti o collegate *ex art. 2359 cod. civ.*, inclusi i soggetti diversi

dalle società di capitali) e l'eventuale maggiorazione per le spese di personale prevista se ricorrono determinate condizioni è applicabile nel caso di specie solo se i soggetti neoassunti qualificati siano impiegati in laboratori e altre strutture di ricerca situati nel territorio dello Stato.

Se il contratto è stipulato con soggetti esteri, è necessario che i soggetti cui vengono commissionati i progetti relativi alle attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta, anche se appartenenti allo stesso gruppo dell'impresa committente, siano fiscalmente residenti o localizzati in altri Stati membri dell'Unione europea o in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo o in Stati compresi nell'elenco di cui al D.M. 4 settembre 1996, G. U. n. 220 del 19 settembre 1996;

**4. spese per le privative industriali** relative a un'invenzione industriale o biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale, acquistate da terzi fiscalmente residenti in Italia o localizzati in altri Stati membri dell'Unione europea o in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo o in Stati compresi nell'elenco di cui al citato D.M. 4 settembre 1996, anche in licenza d'uso, nel limite delle quote di ammortamento per importi non superiori ad 1 milione di euro a condizione che siano utilizzate direttamente ed esclusivamente per lo svolgimento delle attività inerenti ai progetti di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta. Sono, invece, escluse, le spese per l'acquisto, anche in licen-

za d'uso, dei suddetti beni immateriali derivanti da operazioni intercorse con imprese appartenenti allo stesso gruppo dell'impresa acquirente;

**5. spese per i servizi di consulenza** ed equivalenti inerenti alle attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta, nel limite massimo complessivo pari al 20% delle spese di personale ammissibili ovvero delle spese relative ai contratti *extra-muros* ammissibili, senza tenere conto della maggiorazione ivi prevista, a condizione che i relativi contratti siano stipulati con soggetti residenti nel territorio dello Stato o con soggetti fiscalmente residenti o localizzati in altri Stati membri dell'Unione europea o in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo o in Stati compresi nell'elenco di cui D.M. 4 settembre 1996;

**6. spese per materiali, forniture e altri prodotti analoghi** impiegati nei progetti di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta svolti internamente dall'impresa anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota, nel limite massimo del 30% delle spese di personale o, nel caso di ricerca *extra muros*, del 30% dei costi dei relativi contratti.

Il credito d'imposta relativo a tali tipologie di spese, fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2022:

- è pari al 20% della base di calcolo determinata secondo le indicazioni sopra evidenziate al netto di, eventuali, altre sovvenzioni e/o contributi a qualsiasi titolo ricevuti per le medesime spese ammissibili;
- nel limite massimo di € 4 milioni (da

ragguagliarsi ad anno nel caso in cui il periodo d'imposta fosse di durata superiore o inferiore ai 12 mesi).

Il nuovo co. 203-*bis*, introdotto dalla legge di Bilancio 2022, prevede per le attività R&S che il credito è riconosciuto, dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2022 e fino a quello in corso al 31.12.2031:

- in misura pari al 10% della relativa base di calcolo, assunta al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti per le stesse spese ammissibili;
- nel limite massimo annuale di 5 milioni di euro, ragguagliato ad anno in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi.

### **Innovazione tecnologica**

Sono considerate attività di innovazione tecnologica quelle volte alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorativi, diverse da quelle di ricerca e sviluppo. L'art. 3 del D.M. 26.5.2020 specifica che rientrano nell'agevolazione i lavori, diversi da quelli di ricerca e sviluppo, svolti nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2019, anche in relazione a progetti avviati in periodi d'imposta precedenti, finalizzati alla realizzazione o all'introduzione di prodotti o processi nuovi o significativamente migliorati, rispetto a quelli già realizzati o applicati dall'impresa. A titolo esemplificativo e non esaustivo:

- per prodotti nuovi o significativamente migliorati s'intendono beni o servizi che si differenziano, rispetto a quelli già realizzati dall'impresa, sul piano delle caratteristiche tecniche,

dei componenti, dei materiali, del software incorporato, della facilità d'impiego, della semplificazione della procedura di utilizzo, della maggiore flessibilità o di altri elementi concernenti le prestazioni e le funzionalità;

- per processi nuovi o significativamente migliorati, rispetto a quelli già applicati dall'impresa, s'intendono processi o metodi di produzione e di distribuzione e logistica di beni o servizi che comportano cambiamenti significativi nelle tecnologie, negli impianti, macchinari e attrezzature, nel software, nell'efficienza delle risorse impiegate, nell'affidabilità e sicurezza per i soggetti interni o esterni coinvolti nei processi aziendali.

Le attività ammissibili al credito d'imposta comprendono esclusivamente i lavori svolti nelle fasi precompetitive legate alla progettazione, realizzazione e introduzione delle innovazioni tecnologiche fino ai lavori concernenti le fasi di test e valutazione dei prototipi o delle installazioni pilota, intesi nell'accezione indicata all'[art. 2, comma 2, lettera c\), del D.M. 26.5.2020](#) (ricerca industriale). Invece, non si considerano attività di innovazione tecnologica ammissibili al credito d'imposta: i lavori svolti per apportare modifiche o migliorie minori ai prodotti e ai processi già realizzati o applicati dall'impresa; i lavori svolti per la soluzione di problemi tecnici legati al normale funzionamento dei processi di produzione dell'impresa o per l'eliminazione di difetti di fabbricazione dei prodotti dell'impresa; i lavori svolti per adeguare o personalizzare i prodotti o i

processi dell'impresa su specifica richiesta di un committente; i lavori svolti per il controllo di qualità dei prodotti o dei processi e per la standardizzazione degli stessi e in generale i lavori richiesti per l'adeguamento di processi e prodotti a specifici obblighi previsti dalle norme in materia di sicurezza, salute e igiene del lavoro o in materia ambientale.

In ogni caso, ai fini della determinazione della base di calcolo, sono considerati ammissibili:

1. le **spese per il personale** titolare di rapporto di lavoro subordinato o di lavoro autonomo o altro rapporto diverso dal lavoro subordinato, direttamente impiegato nelle operazioni di innovazione tecnologica svolte internamente all'impresa, nei limiti dell'effettivo impiego in tali operazioni. Quelle sostenute relativamente a soggetti di età non superiore a 35 anni, al primo impiego, in possesso di un titolo di dottore di ricerca o iscritti a un ciclo di dottorato presso un'università italiana o estera o in possesso di una laurea magistrale in discipline di ambito tecnico o scientifico secondo la classificazione Isced dell'UNESCO, assunti dall'impresa con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato e impiegati esclusivamente nei lavori di innovazione tecnologica, concorreranno a formare la base di calcolo del credito d'imposta per un importo pari al 150% del loro ammontare;

2. le **quote di ammortamento, i canoni di locazione finanziaria o di locazione semplice** e le altre spese relative ai beni materiali mobili e ai software utilizzati

nei progetti di innovazione tecnologica anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota, per l'importo ordinariamente deducibile ai fini della determinazione del reddito d'impresa e nel limite massimo complessivo pari al 30% per cento delle spese di personale. Nel caso in cui i suddetti beni siano utilizzati anche per le ordinarie attività produttive dell'impresa, si assume la parte delle quote di ammortamento e delle altre spese imputabile alle sole attività di innovazione tecnologica;

**3. le spese per contratti** aventi ad oggetto il diretto svolgimento da parte del soggetto commissionario delle attività di innovazione tecnologica ammissibili al credito d'imposta. Nel caso in cui i contratti siano stipulati con imprese o soggetti appartenenti al medesimo gruppo dell'impresa committente, si applicano le stesse regole applicabili nel caso di attività di innovazione tecnologica svolte internamente all'impresa. La maggiorazione per le spese di personale indicata al primo punto si applica solo nel caso in cui i soggetti neo-assunti qualificati siano impiegati in laboratori e altre strutture di ricerca situati nel territorio dello Stato. Se il contratto è stipulato con soggetti esteri, tali spese sono ammissibili a condizione che i soggetti cui vengono commissionati i progetti relativi alle attività di innovazione tecnologica ammissibili al credito d'imposta, anche se appartenenti allo stesso gruppo dell'impresa committente, siano fiscalmente residenti o localizzati in altri Stati membri dell'Unione europea o in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo o in Stati compresi

nell'elenco di cui al D.M. 4.9.1996;

**4. le spese per servizi di consulenza e servizi equivalenti** inerenti alle attività di innovazione tecnologica ammissibili, nel limite massimo complessivo pari al 20% delle spese di personale agevolabile o delle spese per contratti di cui al punto precedente, a condizione che i relativi contratti siano stipulati con soggetti residenti nel territorio dello Stato o con soggetti fiscalmente residenti o localizzati in altri Stati membri dell'Unione europea o in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo o in Stati compresi nell'elenco di cui al D.M. 4.9.1996;

**5. le spese per materiali, forniture e altri prodotti** analoghi impiegati nelle attività di innovazione tecnologica ammissibili anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota, nel limite massimo del 30% per cento delle spese di personale, ovvero delle spese per i contratti aventi ad oggetto il diretto svolgimento da parte del soggetto commissionario delle attività di innovazione tecnologica.

Il credito d'imposta relativo a tali tipologie di spese fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2023:

- è pari al 10% della base di calcolo determinata secondo le indicazioni sopra evidenziate al netto di, eventuali, altre sovvenzioni e/o contributi a qualsiasi titolo ricevuti per le medesime spese ammissibili;
- nel limite massimo di € 2 milioni (da ragguagliarsi ad anno nel caso in cui il periodo d'imposta fosse di durata

superiore o inferiore ai 12 mesi).

A seguito delle modifiche apportate dalla legge di Bilancio 2022 (che introduce il co. 203-ter) il credito d'imposta è riconosciuto, per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2023 e fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2025:

- in misura pari al 5 per cento della relativa base di calcolo, assunta al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti sulle stesse spese ammissibili;
- nel limite massimo annuale di 2 milioni di euro, ragguagliato ad anno in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi.

La norma prevede, poi, un maggior credito qualora le attività di innovazione tecnologica mirino al raggiungimento di un obiettivo di transizione ecologica o di innovazione digitale 4.0. Al fine di fruire della maggiorazione occorre rispettare le condizioni dettate dall'art. 5 del D.M. 26.5.2020. Tale disposizione sancisce che si considerano attività di innovazione tecnologica finalizzate al raggiungimento di obiettivi di innovazione digitale 4.0 i lavori svolti nell'ambito di:

- progetti relativi alla trasformazione dei processi aziendali attraverso l'integrazione e l'interconnessione dei fattori, interni ed esterni all'azienda, rilevanti per la creazione di valore (per un'e-semplificazione degli obiettivi si veda il citato art. 5);
- progetti relativi alla trasformazione dei processi aziendali secondo i principi dell'economia circolare così come declinati nella comunicazione della Commissione europea (COM 2020) 98 dell'11 marzo 2020 (per un'e-

semplificazione degli obiettivi si veda il citato art. 5).

Il co. 3 dell'art. 5 del D.M. 26.5.2020 dispone che, per fruire della maggiorazione dell'aliquota, nella relazione tecnica richiesta dal comma 206 dell'art. 1 della L. 160/2019, devono essere fornite specifiche informazioni sugli obiettivi di innovazione digitale 4.0 e/o di transizione ecologica perseguiti o implementati attraverso i progetti intrapresi, con la descrizione dello stato di fatto iniziale e degli elementi pertinenti alla definizione e comprensione del progetto di innovazione, della situazione futura che verrà a determinarsi tramite lo sviluppo delle attività di progetto e dei criteri qualitativi/quantitativi rilevanti per la valutazione del concreto conseguimento degli obiettivi di innovazione attesi. Qualora vengano integrate le suddette condizioni il credito, per le spese sostenute fino al 31.12.2022, è del 15% della relativa base di calcolo, assunta al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti sulle stesse spese ammissibili, nel limite massimo annuale di 2 milioni di euro, ragguagliato ad anno in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi (co. 2-quinquies, art. 1, L. 160/2019). Dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2023 e fino a quello in corso al 31.12.2025, il credito spetta in misura pari al 5 per cento della relativa base di calcolo, assunta al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti sulle stesse spese ammissibili, nel limite massimo annuale di 4 milioni di euro, ragguagliato ad anno in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici

mesi (co. 2 *sexies*, art. 1, L. 160/2019). Nel rispetto dei massimali indicati e a condizione della separazione analitica dei progetti e delle spese ammissibili pertinenti alle diverse tipologie di attività, è possibile applicare il beneficio anche per più attività ammissibili nello stesso periodo d'imposta.

### Design ed ideazione estetica

Rientrano nel novero delle attività agevolabili poste in essere da imprese operanti nel settore:

- della moda;
- calzaturiero;
- dell'occhialeria;
- orafa,
- del mobile e dell'arredo;
- della ceramica,
- per la concezione e realizzazione dei nuovi prodotti e campionari.

L'art. 4 del D.M. 26.5.2020 specifica che si considerano attività ammissibili al credito d'imposta i lavori di design e ideazione estetica, diversi da quelli svolti nell'ambito delle attività di ricerca e sviluppo e di innovazione tecnologica, svolti nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2019, anche in relazione a progetti avviati in periodi d'imposta precedenti, finalizzati ad innovare in modo significativo i prodotti dell'impresa sul piano della forma e di altri elementi non tecnici o funzionali; quali, ad esempio, le caratteristiche delle linee, dei contorni, dei colori, della struttura superficiale, degli ornamenti. A questi effetti, per prodotto si intende qualsiasi oggetto industriale o artigianale, compresi i componenti di prodotti complessi, gli imballaggi, le presentazioni, i simboli grafici e caratteri tipogra-

fici. Per le imprese operanti nel settore dell'abbigliamento e negli altri settori nei quali è previsto il rinnovo a intervalli regolari dei prodotti, sono considerate attività ammissibili al credito d'imposta i lavori relativi alla concezione e realizzazione di nuove collezioni o campionari che presentino elementi di novità rispetto alle collezioni e ai campionari precedenti con riguardo ai tessuti o ai materiali utilizzati, alla loro combinazione, ai disegni e alle forme, ai colori o ad altri elementi rilevanti, con esclusione dei lavori finalizzati al semplice adattamento di una collezione o campionario esistente attraverso l'aggiunta di un singolo prodotto o la modifica di una sola caratteristica dei prodotti esistenti, come ad esempio la modifica unicamente dei colori, o di un elemento di dettaglio. Le attività ammissibili al credito d'imposta riguardano comunque la sola fase pre-competitiva che termina con la realizzazione dei campionari non destinati alla vendita.

Ai fini della determinazione della base di calcolo del credito d'imposta in commento si considerano ammissibili, nel rispetto delle regole generali di effettività, pertinenza e congruità:

1. le **spese per il personale** titolare di rapporto di lavoro subordinato o di lavoro autonomo o altro rapporto diverso dal lavoro subordinato, direttamente impiegato presso le strutture produttive dell'impresa nello svolgimento delle attività di design e ideazione estetica ammissibili al credito d'imposta, nei limiti dell'effettivo impiego in tali attività. Nel caso di soggetti di età non superiore a 35 anni, al primo impiego, in posses-



so di una laurea in design o altri titoli equiparabili, assunti dall'impresa con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato e impiegati esclusivamente nei lavori di design e innovazione estetica, la spesa sostenuta concorrerà alla formazione della base di calcolo per un importo pari al 150% del suo ammontare;

**2. le quote di ammortamento, i canoni di locazione finanziaria o di locazione semplice** e le altre spese relative ai beni materiali mobili e software utilizzati nelle attività di design e innovazione estetica ammissibili al credito, compresa la progettazione e realizzazione dei campionari, nei limiti:

- dell'importo ordinariamente deducibile ai fini della determinazione del reddito d'impresa;
- e, del 30% delle spese di personale ammissibili.

Nel caso in cui i suddetti beni siano utilizzati anche per le ordinarie attività produttive dell'impresa, si assume la parte delle quote di ammortamento e delle altre spese imputabile alle sole attività di design e ideazione estetica;

**3. le spese per contratti** aventi ad oggetto il diretto svolgimento da parte del soggetto commissionario delle attività di design e ideazione estetica ammissibili, stipulati con professionisti o studi professionali o altre imprese. Nel caso in cui i contratti siano stipulati con imprese o soggetti appartenenti allo stesso gruppo dell'impresa committente, si applicano le stesse regole applicabili nel caso di attività di design e ideazione estetica svolte internamente all'impresa. La

maggiorazione per le spese di personale under 35 si applica solo nel caso in cui i soggetti neo-assunti qualificati siano impiegati in laboratori e altre strutture di ricerca situati nel territorio dello Stato. Se il contratto è stipulato con soggetti esteri, tali spese sono ammissibili a condizione che i soggetti cui vengono commissionati i progetti relativi alle attività in commento, anche se appartenenti allo stesso gruppo dell'impresa committente, siano fiscalmente residenti o localizzati in altri Stati membri dell'Unione europea o in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo o in Stati compresi nell'elenco di cui al D.M. 4.9.1996;

**4. le spese per servizi di consulenza e servizi equivalenti** utilizzati esclusivamente per lo svolgimento delle altre attività innovative ammissibili al credito d'imposta, nel limite massimo complessivo pari al 20% delle spese di personale ammissibile o contratti per attività da parte del commissionario. Tali spese nel caso di contratti stipulati con soggetti esteri, sono ammissibili a condizione che tali soggetti cui sono commissionati i progetti relativi alle attività di design e ideazione estetica ammissibili al credito d'imposta, anche se appartenenti allo stesso gruppo dell'impresa committente, siano fiscalmente residenti o localizzati in altri Stati membri dell'Unione europea o in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo o in Stati compresi nell'elenco di cui al D.M. 4.9.1996;

**5. le spese per materiali, forniture e altri prodotti analoghi** impiegati nelle attività di design e ideazione estetica ammissibili al credito d'imposta, nel

limite massimo pari al 30% delle spese di personale ammissibili ovvero delle spese per i contratti per attività da parte del commissionario.

Il credito d'imposta relativo a tali tipologie di spese fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2023:

- è pari al 10% della base di calcolo determinata secondo le indicazioni sopra evidenziate al netto di, eventuali, altre sovvenzioni e/o contributi a qualsiasi titolo ricevuti per le medesime spese ammissibili;
- nel limite massimo di € 2 milioni (da ragguagliarsi ad anno nel caso in cui il periodo d'imposta fosse di durata superiore o inferiore ai 12 mesi).

Con l'introduzione del co. 203-*quater* il credito d'imposta è riconosciuto, dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2023 e fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2025:

- in misura pari al 5 per cento della relativa base di calcolo, assunta al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti sulle stesse spese ammissibili;
- nel limite massimo annuale di 2 milioni di euro, ragguagliato ad anno in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi.

### **Caratteri comuni alle tipologie di incentivi**

Nonostante le differenze di determinazione del credito legato alle modalità di calcolo i richiamati investimenti presentano caratteri comuni per quanto riguarda la soggettività dell'agevolazione e le modalità di utilizzo del credito.

Da un punto di vista soggettivo, infatti, potranno beneficiare del credito tutti

coloro che sono titolari di reddito di impresa indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano, nonché dal regime contabile adottato.

L'ampia formulazione della norma include tra i destinatari del credito d'imposta:

- i titolari di reddito d'impresa agli effetti Irpef e Ires di ogni settore di attività, dimensione e localizzazione territoriale dell'impresa;
- le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di imprese non residenti; in tale fattispecie, sono agevolati gli investimenti di pertinenza delle stesse stabili organizzazioni;
- gli enti non commerciali in relazione agli investimenti in attività di ricerca e sviluppo da essi effettuati nell'ambito dell'attività commerciale eventualmente esercitata;
- le imprese agricole che, agli effetti fiscali, determinino il reddito agrario su base catastale *ex art. 32 Tuir*.

Sono ammesse all'agevolazione, pertanto, sia le imprese residenti nel territorio dello Stato che le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di imprese non residenti. In assenza di un'espressa esclusione normativa, l'Amministrazione finanziaria ritiene ammissibili, quindi, anche gli enti non commerciali, con riferimento all'attività commerciale eventualmente esercitata, nonché le imprese agricole che determinano il reddito agrario ai sensi dell'articolo 32 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR). Nel novero delle imprese beneficiarie sono ricompresi, altresì, i consorzi e le reti di imprese. Viceversa, sono escluse esplicitamente le imprese:

- in stato di liquidazione volontaria;
- in stato di fallimento;
- in stato di liquidazione coatta amministrativa;
- in stato di concordato preventivo senza continuità aziendale,
- soggette altra procedura concorsuale prevista dal R.D. n. 267/1942, n. 267, dal codice di cui al D.Lgs. 14/2019, o da altre leggi speciali o che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni.
- destinatarie di sanzioni interdittive ex art. 9, c. 2, D.Lgs. 231/2001

In ogni caso, le imprese ammesse all'incentivo devono:

- rispettare le normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro applicabili in ciascun settore;
- adempiere correttamente agli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori.

Ai fini della determinazione della base di calcolo del credito d'imposta, fermo restando il rispetto delle regole generali di effettività, pertinenza e congruità delle spese, si considerano ammissibili le spese imputabili, in applicazione dell'art. 109, commi 1 e 2, del Tuir, al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019. Ai soli effetti dell'individuazione del periodo d'imposta a decorrere dal quale è possibile l'utilizzo in compensazione del credito d'imposta, le spese per la certificazione della documentazione contabile ammissibili ai sensi del comma 205, quinto periodo, dell'art. 1 della L. 160/2019 si considerano imputabili allo stesso periodo d'imposta di effettuazione degli investimenti nelle attività ammissibili.

Per quanto riguarda le quote di ammortamento relative ai beni materiali mobili e ai software utilizzati nelle attività agevolabili, l'art. 6 del D.M. 26.5.2020 specifica che queste rilevano nel limite massimo dell'importo fiscalmente deducibile nel periodo d'imposta agevolato, proporzionalmente ridotto in caso di utilizzo dei suddetti beni anche nelle ordinarie attività dell'impresa. In caso di locazione finanziaria, rilevano le quote capitali dei canoni nel limite massimo dell'importo fiscalmente deducibile nello stesso periodo d'imposta. Le quote di ammortamento relative ai beni immateriali indicati nella lett. d), co. 200, art. 1 della L. 160/2019 (acquisto da terzi, anche in licenza d'uso, di privative industriali relative a un'invenzione industriale o biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale), rilevano, nel rispetto delle condizioni e dei limiti ivi previsti, nel limite massimo dell'importo fiscalmente deducibile nel periodo d'imposta agevolato. Sono escluse dalle spese ammissibili, ancorché fiscalmente deducibili dal reddito del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, le quote di ammortamento relative ai software e agli altri beni immateriali il cui costo deve considerarsi già incluso tra le spese ammissibili relative al credito d'imposta di cui all'art. 3, del D.L. 145/2013.

Le regole suddette si applicano anche nei confronti delle imprese che determinano il reddito su base catastale o forfettaria, assumendo le quote di ammortamento, i canoni di locazione finanziaria e le altre spese ammissibili per lo stesso importo che sarebbe stato virtualmente

deducibile in via analitica nel periodo d'imposta agevolabile.

Per le spese di personale relative ai soggetti con rapporto di lavoro subordinato assume rilevanza la retribuzione, al lordo di ritenute e contributi previdenziali e assistenziali, comprensiva dei ratei del trattamento di fine rapporto, delle mensilità aggiuntive, delle ferie e dei permessi, relativa alle ore o alle giornate impiegate nelle attività ammissibili svolte nel periodo d'imposta agevolabile, incluse le eventuali indennità di trasferta erogate al lavoratore in caso di attività ammissibili svolte fuori sede (per ulteriori specifiche sul costo del personale si vedano i co. 5-7 del D.M. 26.5.2020).

Il credito di imposta è:

- utilizzabile esclusivamente in compensazione (*ex art. 17 D.Lgs. 241/1997*), attraverso la presentazione del modello F24 tramite i servizi telematici Entratel e Fisconline, in 3 quote annuali di pari importo, a decorrere, dal periodo di imposta successivo a quello di sostenimento dei costi per le attività in ricerca e sviluppo "subordinatamente all'avvenuto adempimento degli obblighi di certificazione" (cod. tributo 6938, *ris. n. 13/E/2021*);
- non può essere ceduto o trasferito neanche all'interno del consolidato fiscale;
- non è soggetto ai limiti di cui all'art. 53 della L. 244/2007 (utilizzo dei crediti d'imposta da quadro RU, pari a 250.000,00 euro) e all'art. 34 della L. 388/2000 (limite generale annuale di compensazione nel modello F24, pari a 700.000,00 euro);

- non concorre alla formazione del reddito imponibile ai fini IRPEF, IRES, IRAP, né ai fini della determinazione del pro rata di deducibilità degli interessi passivi e delle spese generali, di cui agli artt. 61 e 109 co. 5 del TUIR;
- è cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive di cui al periodo precedente, non porti al superamento del costo sostenuto;

Al solo fine di consentire al MISE di acquisire le informazioni necessarie per valutare l'andamento, la diffusione e l'efficacia delle misure agevolative, le imprese che si avvalgono di tali misure dovranno presentare una comunicazione al Ministero secondo le modalità ed i termini da individuarsi con decreto direttoriale.

Con il D.M. 6.10.2021 il MISE ha approvato il modello di comunicazione dei dati. Con riferimento agli investimenti nelle attività ammissibili effettuati nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2019, il modello di comunicazione va trasmesso entro la data del 31.12.2021. Con riferimento agli investimenti nelle attività ammissibili effettuati nei periodi d'imposta agevolabili successivi, il modello di comunicazione va trasmesso entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi riferita a ciascun periodo d'imposta di effettuazione degli investimenti. Come specificato nel decreto, l'invio del modello non

costituisce presupposto per l'applicazione del credito d'imposta e i dati e le informazioni in esso indicati sono acquisiti dal Mise al solo fine di valutare l'andamento, la diffusione e l'efficacia delle misure agevolative. L'eventuale mancato invio del modello non determina comunque effetti in sede di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria della corretta applicazione della disciplina agevolativa.

Il modello di comunicazione, firmato digitalmente dal legale rappresentante dell'impresa, va trasmesso in formato elettronico tramite PEC all'indirizzo [cirsid@pec.mise.gov.it](mailto:cirsid@pec.mise.gov.it).

Come per la precedente versione del credito R&S anche in tale caso la legge di bilancio ha previsto la predisposizione di una serie di documenti affinché sia possibile accedere all'agevolazione, cioè:

- certificazione rilasciata dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti dell'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dall'impresa.

Anche se con riferimento al credito di cui all'art. 3, D.Lgs. 145/2013, l'Agenzia delle Entrate nella risposta 265/2020 ha chiarito che la certificazione è onere dell'organo di revisione nominato nel periodo d'imposta di riferimento, anche se in scadenza. Per le imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti, la certificazione è rilasciata da un revisore legale dei conti o da una società di revisione legale dei conti, iscritti nella sezione A del registro di cui all'art. 8 D.Lgs. n. 39/2010 e le spese sostenute per tale obbligo, nel limite di € 5.000 e, comunque, nel limite massimo previsto per il credi-

to, sono riconosciute in aumento del credito d'imposta;

- relazione tecnica asseverata, ai fini dei successivi controlli, che illustri le finalità, i contenuti e i risultati delle attività ammissibili svolte in ciascun periodo d'imposta in relazione ai progetti o ai sottoprogetti in corso di realizzazione, predisposta a cura del responsabile aziendale delle attività ammissibili o del responsabile del singolo progetto o sottoprogetto e deve essere controfirmata dal rappresentante legale dell'impresa. Per le attività ammissibili commissionate a soggetti terzi, la relazione deve essere redatta e rilasciata all'impresa dal soggetto commissionario che esegue le attività.

L'Agenzia delle Entrate, sulla base dell'anzidetta documentazione e di quella ulteriormente fornita dall'impresa, effettuerà i controlli finalizzati alla verifica delle condizioni di spettanza del credito d'imposta e della corretta applicazione della disciplina. Nel caso in cui si accerti l'indebita fruizione anche parziale del credito si provvederà al recupero del relativo importo, maggiorato di interessi e sanzioni secondo legge, fatte salve le eventuali responsabilità di ordine civile, penale e amministrativo a carico dell'impresa beneficiaria.

Infine, qualora, nell'ambito delle verifiche e dei controlli, si rendano necessarie valutazioni di carattere tecnico in ordine all'ammissibilità di specifiche attività di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica o di altre attività innovative nonché in ordine alla pertinenza e alla congruità delle spese sostenute dall'impresa, l'Agenzia delle entrate potrà richiedere al Mise un parere.

### **Certificazione spese**

Il co. 2 dell'art. 23 del D.L. 73/2022 introduce la possibilità per i soggetti beneficiari del credito di richiedere una certificazione che attesti la qualificazione degli investimenti effettuati o da effettuare ai fini della loro classificazione nell'ambito delle attività di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica e di design e innovazione estetica ammissibili al beneficio, anche in relazione alle spese che danno diritto ad una maggiorazione dell'aliquota agevolativa.

A seguito delle modifiche apportate dall'art. 38 del D.L. 144/2022, la certificazione può essere richiesta anche per l'attestazione della qualificazione delle attività di ricerca e sviluppo ai sensi dell'art. 3 del D.L. 145/2013.

La certificazione può essere richiesta a condizione che le violazioni relative all'utilizzo dei crediti d'imposta non siano state già constatate con processo verbale di constatazione. Ferme restando le attività di controllo, la certificazione esplica effetti vincolanti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, tranne nel caso in cui, sulla base di una non corretta rappresentazione dei fatti, la certificazione venga rilasciata per una attività diversa da quella concretamente realizzata. Gli atti, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, difformi da quanto attestato nelle certificazioni sono nulli.

Con successivo decreto saranno individuate le modalità operative della disposizione.

### **Credito di imposta per le attività di ricerca e sviluppo nelle aree del Mezzogiorno**

L'art. 244 del D.L. 34/2020 dispone un potenziamento del credito d'imposta

per le attività di ricerca e sviluppo effettuate dalle imprese operanti nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia nonché nelle regioni Lazio, Marche e Umbria colpite dagli eventi sismici del 24.8.2016, 26-30.10.2016 e 18.1.2017. In particolare, la misura del credito è: del 25% per le grandi imprese che occupano almeno 250 persone, il cui fatturato annuo è almeno pari a 50 milioni di euro oppure il cui totale di bilancio è almeno pari a 43 milioni di euro; del 35% per le medie imprese, che occupano almeno 50 persone e realizzano un fatturato annuo di almeno 10 milioni di euro; del 45% per le piccole imprese che occupano meno di 50 persone e realizzano un fatturato annuo o un totale di bilancio annuo non superiori a 10 milioni di euro, come definite dalla raccomandazione 2003/361/CE della Commissione, del 6 maggio 2003.

Le stesse maggiorazioni sono previste, per effetto dei co. 185-187 della legge di Bilancio 2021, per le attività di ricerca e sviluppo effettuate nel 2021-2023 dalle imprese operanti nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia (termine prorogato dall'art. 1, co. 268, L. 197/2022).

Sono agevolabili anche gli investimenti in progetti di ricerca e sviluppo in materia di COVID-19, direttamente afferenti a strutture produttive ubicate nelle suddette regioni. La maggiorazione si applica nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dal regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014.

### **Credito d'imposta per acquisti di prodotti in plastica riciclata**

I co. 686-690 dell'art. 1 della L. 197/2002 disciplinano un credito d'imposta a favore delle imprese che acquistano prodotti realizzati con materiali provenienti dalla raccolta differenziata degli imballaggi in plastica ovvero che acquistano imballaggi biodegradabili e compostabili secondo la normativa UNI EN 13432:2002 o derivati dalla raccolta differenziata della carta, dell'alluminio e del vetro. Il credito è riconosciuto nella misura del 36% delle spese sostenute e documentate per ciascuno degli anni 2023 e 2024 per i predetti acquisti.

Il credito:

- è riconosciuto fino a un importo massimo annuale di 20.000 euro per ciascun beneficiario, nel limite massimo complessivo di spesa di 5 milioni di euro per ciascuno degli anni 2024 e 2025;

- è indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di riconoscimento dell'agevolazione;
- è utilizzabile esclusivamente in compensazione (ex art. 17, D.lgs. 241/1997) a decorrere dall'1.01 dell'anno successivo all'effettuazione degli acquisti agevolabili;
- non soggiace ai limiti di cui all'art. 1, co. 53 della Legge 244/2007;
- non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap;
- non rileva ai fini del rapporto di cui agli artt. 61 e 109, co. 5, del Tuir.

Occorre attendere un decreto ministeriale per le modalità attuative della norma.

### **Misure precedenti**

Simili agevolazioni erano state previste per gli anni 2018-2021 dai co. 96-99, art. 1 della L. 205/2017 e dai co. 73-77, art. 1 della L. 145/2018.

## news

## Difficoltà e incertezza negli investimenti blindano il bonus ricerca

Giorgio Gavelli, *Il Sole 24 Ore*, Estratto da "Norme & Tributi", 16 gennaio 2023

Continua lo scetticismo delle commissioni tributarie di merito nei confronti degli atti di recupero copiosamente notificati dall'agenzia delle Entrate con riferimento al credito d'imposta ricerca e sviluppo (articolo 3, Dl 145/2013). Due recenti sentenze di primo grado, rispettivamente della Cgt di Alessandria (n. 282/02/2022, presidente Suffia e relatore Grillo) e della Cgt di Bologna (n. 977/01/2022, presidente Agnone e relatore Migliori), bocciano l'inesistenza del credito per mancanza dei requisiti di legge propugnata dall'ufficio, affermando l'insufficiente motivazione sottostante alla contestazione.

Si tratta di un filone di contenzioso assai diffuso, in attesa delle prime pronunce della Cassazione che, presumibilmente, detteranno la linea. Peraltro, è ancora in essere la sanatoria prevista dall'articolo 5, commi 7 e seguenti, del Dl 146/2021, la cui scadenza è stata prorogata al prossimo 30 novembre dalla legge di bilancio 2023, che estende la certificazione di qualificazione delle spese sostenute introdotta dall'articolo 23 del Dl n. 73/2022

a tutte le ipotesi in cui le violazioni relative all'utilizzo dei crediti d'imposta non siano state già constatate con processo verbale di constatazione.

Ed è proprio sui requisiti dei progetti documentati dalle imprese che si riscontrano le maggiori contestazioni degli uffici, i quali, facendo leva sul contenuto del Manuale di Frascati, hanno un atteggiamento molto rigoroso con riferimento al grado di innovazione che tali progetti devono presentare.

Nel caso trattato dai giudici alessandrini, l'impresa aveva ridotto (tramite dichiarazione integrativa e ravvedimento operoso) l'importo del credito dichiarato nel 2016 e 2017, ma anche la quota residua era stata recuperata dall'Agenzia come inesistente, in quanto (a suo dire) priva dei requisiti necessari per il riconoscimento dell'agevolazione. Di diverso avviso la Cgt che, sulla base del testo del Decreto 27 maggio 2015 e della circolare n. 5/E/2016 (ossia i documenti su cui si sono basate le attività aziendali rivolte all'ottenimento del credito d'imposta), ha ritenuto meritevoli le



tecniche volte a migliorare le procedure di monitoraggio nelle coltivazioni cerealicole, trattandosi di uno «studio volto a modificare e migliorare tecniche già in uso che comporta, notoriamente, difficoltà ed incertezze oltre ad investimenti e spese».

Emblematico è anche il caso deciso dalla Cgt bolognese, nel quale l'ufficio, nonostante avesse chiesto ma

non ottenuto il parere del Mise sulla innovatività dei progetti, ha comunque deciso di emettere l'atto di recupero. Atto viziato sotto il profilo della motivazione, secondo la Corte, stante anche il contenuto della perizia sottoscritta da un docente universitario prodotta dalla società a sostegno della conformità del proprio comportamento alle prescrizioni di legge.

**news****Più spazio per la certificazione di R&S**

*Emanuele Reich, Franco Vernassa, Il Sole 24 Ore, Estratto da "Rapporti" 4 gennaio 2023*

Due positive novità sui crediti ricerca e sviluppo sono contenute nei commi 271 e 272 della legge di Bilancio 2023 (legge 197/2022): invio entro il 30 novembre 2023 (invece del 31 ottobre 2023) della richiesta di riversamento spontaneo del credito del periodo 2015-2019 indebitamente utilizzato in compensazione, e ampliamento temporale della possibilità di richiedere la certificazione degli investimenti, effettuati in base alle due discipline vigenti dal 2015 al 2019, e dal 2020 in poi, fino alla notifica del processo verbale di constatazione (Pvc).

La prima novità riguarda il termine di invio della richiesta di accesso al riversamento del credito, che, già prorogato al 31 ottobre 2023 dal Dl 144/2022, è ulteriormente spostato di un mese e quindi al 30 novembre 2023. Restano invece invariati i termini di riversamento del credito, come da ultimo stabiliti dall'articolo 38 del Dl 144/2022, modificato dalla legge 175/2022 di conversione, ossia: 16 dicembre 2023 o, in caso di rateizzazione, 16 dicembre 2023, 2024 e 2025, con aggiunta in tal caso degli interessi legali

sulla seconda e terza rata, decorrenti dal 17 dicembre 2023.

La seconda modifica riguarda la certificazione prevista dall'articolo 23, comma 2, del Dl 73/2022, che può riguardare le attività ammissibili al beneficio ex articolo 3 del Dl 145/2013 ed ex articolo 1, commi 200, 201 e 202, della legge 160/2019, e quindi i crediti maturati sia nel periodo 2015-2019, sia dal 2020 in poi.

Il comma 272 della legge 197/2022 stabilisce ora che la certificazione potrà essere richiesta a condizione che le violazioni relative all'utilizzo dei crediti d'imposta non siano state già constatate con il processo verbale di constatazione, ossia, si ritiene, fino alla notifica del pvc finale. In precedenza, la certificazione poteva invece essere richiesta fino a un momento antecedente, ossia fino a che le violazioni relative all'utilizzo dei crediti d'imposta non fossero state già constatate e comunque, non fossero iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali il contribuente avesse avuto

formale conoscenza.

La certificazione sarà affidata a soggetti pubblici e privati, iscritti in un apposito albo sulla base di apposite disposizioni attuative, che ad oggi sono note solo in

bozza, e avrà effetti vincolanti nei confronti dell'amministrazione finanziaria, tranne che non sia rilasciata per un'attività diversa da quella concretamente realizzata.

## news

## Bonus ricerca e sviluppo, manuale di Frascati inefficace fino al 2019

Giorgio Gavelli, *Il sole 24 Ore*, Estratto da "Norme & Tributi", 26 settembre 2022

Gli atti di recupero emessi con riferimento al credito d'imposta ricerca e sviluppo sono illegittimi se fanno riferimento al Manuale di Frascati - almeno sino al 2019 - e se le contestazioni tecniche non risultano avvalorate dal parere del ministero dello Sviluppo economico. Queste sono alcune delle motivazioni contenute nella decisione n. 549/04/2022 della Ctp di Bologna (presidente D'Orazi, relatore Casaccia) e che confermano le tesi di una quota rilevante della giurisprudenza di merito sul tema (si veda *Il Sole 24 Ore* del 27 giugno scorso). Tutto ciò, peraltro, mentre il decreto Aiuti ter sposta di un mese, dal 30 settembre al 31 ottobre, la scadenza per il riversamento spontaneo.

Ad una società di capitali era stato contestato per l'anno 2018 l'esistenza del credito d'imposta, in quanto l'attività svolta non avrebbe avuto i requisiti richiesti dalla disciplina, in particolare sarebbe stata priva degli «elementi di novità e creatività apportati rispetto alle conoscenze già disponibili nel settore

e le eventuali incertezze scientifiche o tecnologiche da superare», alla luce del Manuale di Frascati.

La Ctp ha accolto il ricorso sulla base di una serie di motivazioni e richiamando altra giurisprudenza. In primo luogo, è stato rimarcato come la traduzione in italiano del Manuale, autorizzata dall'Ocse, sia stata ufficializzata il 7 dicembre 2021, per cui, al momento in cui la società ha sostenuto le spese, non era disponibile per il contribuente una corretta identificazione della fonte di integrazione normativa posta ora a base dell'accertamento. Inoltre, il Manuale non è mai comparso nella disciplina del credito d'imposta (come, invece, accaduto con l'articolo 1, comma 200, della legge 160/2019, in vigore per le spese sostenute dal 2020 in poi) né è stato citato da alcuna prassi amministrativa riferita al beneficio prima del 2019, il che fa escludere l'applicazione retroattiva.

Risulta inoltre decisiva la mancata richiesta da parte delle Entrate del parere

del Mise, prima di emettere l'atto di recupero: se è vero che l'articolo 8 del Dm 27 maggio 2015 indica tale richiesta non come atto obbligatorio ma come opportunità, il tenore letterale della norma induce senza dubbio a limitare la discrezionalità tecnica dell'Agenzia in materia (per tutte: Ctp Vicenza 365/03/2021, Ctp Ancona 392/02/2021, Ctp Napoli 4988/30/2022; Ctp Roma 5918/22/2022). Non è condivisibile il concetto che è meritevole del bonus solo l'innovazione per l'intero settore di

appartenenza, essendo sufficiente che si tratti dell'ottenimento di conoscenze e capacità non disponibili in precedenza (Ctp Aosta 46/01/2021 e Ctr Valle d'Aosta 22/01/2022).

Pertanto, il credito (che, peraltro, anche accogliendo le tesi dell'ufficio, sarebbe da qualificarsi «non spettante» e mai «inesistente», come definito dalla Cassazione nelle sentenze 34444/2021 e 7615/2022) è stato legittimamente compensato.

**news****La mole di ricorsi senza linee guida per soluzioni chiare**

Antonio Iorio, Laura Ambrosi, *Il Sole 24 Ore*, Estratto da "Norme & Tributi" 21 agosto 2022

Il recupero del credito di imposta per ricerca e sviluppo è una delle più frequenti contestazioni dell'Amministrazione finanziaria. Gli uffici hanno notificato numerosi atti di recupero dei crediti utilizzati in compensazione, disconoscendo integralmente il bonus spesso per asserita assenza di «novità» della ricerca. Ne è conseguito un rilevante contenzioso, nel quale non si trova un'interpretazione univoca sulle diverse questioni, quali ad esempio, la qualificazione del credito se inesistente o non spettante, il concetto di «novità» per la corretta fruizione o ancora l'obbligatorietà del parere del Mise. I giudici tributari, in assenza di interventi della Suprema Corte, hanno fornito interpretazioni difformi con le conseguenti difficoltà per il contribuente di decidere se aderire o meno alla sanatoria.

**Il requisito della «novità»**

La norma riconosce un credito di imposta per le spese per acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo di nuove conoscenze etc. allo scopo di produrre piani, progetti o disegni per

prodotti, processi o servizi nuovi, modificati o migliorati. La questione dibattuta riguarda il concetto di «novità».

Gli Uffici, di norma, adottando il Manuale di Frascati (ris. 40/2019), ritengono necessario che si tratti di innovazioni per la totalità dei fruitori e non solo per la singola impresa.

Secondo la Ctp di Aosta (sentenza 46/2021 e 12/2022) le spese di ricerca e sviluppo non devono riguardare un'innovazione per l'intera umanità, essendo sufficiente anche un ritrovato di avanguardia rispetto a tecnologie già note o già introdotte nel settore di appartenenza.

Ad analoghe conclusioni è giunta anche la Ctr della Valle d'Aosta (sentenza 22/2022), secondo cui va incentivato il miglioramento delle imprese. Anche la Ctp Modena (52/2022) ha escluso la necessità della novità per «tutto il mondo».

La Ctp di Novara (52/1/22 e 64/01/22) ha

invece riconosciuto applicabili i requisiti del Manuale di Frascati, quindi una novità per l'intera umanità. Singolare poi la decisione della Ctp di Ancona (sentenza 384/2022), secondo la quale l'iscrizione all'Ufficio Brevetti dell'esito della ricerca non conferma la «novità».

### **Il parere del Mise**

Per dirimere la questione tecnica, gli Uffici avrebbero potuto avvalersi del parere del Mise. Il Dm 27/5/2015, infatti, prevedeva la possibilità per l'Agenzia di chiedere un parere tecnico al Mise sulla congruità dei costi sostenuti. Tuttavia, raramente l'Ufficio ha attivato tale richiesta limitandosi a proprie valutazioni tecniche. Secondo La Ctp di Napoli (sentenza 4988/2022) per la contestazione della corretta fruizione del credito di imposta ricerca e sviluppo, l'Agenzia deve acquisire il parere tecnico del Mise in quanto, pur trattandosi di una facoltà e non di un obbligo, di fronte a problematiche di grande complessità e delle certificazioni prodotte dall'impresa, diventa necessaria una valutazione di un organismo tecnico.

Anche la Ctp di Roma (5918/2022) ha ritenuto illegittimo l'atto di recupero del credito senza il parere del Mise atteso che l'Ufficio è sprovvisto di competenze tecniche tali per valutare la pertinenza delle spese (in termini anche Ctp di Vicenza 365/7/2021).

La Ctp di Ancona ha affermato sul punto interpretazioni opposte: a favore dell'obbligo 392/2021 e 324/2022; contraria all'obbligo 384/2022.

### **La qualificazione del credito**

Gli atti di recupero emessi per gli investimenti in R&S contestano, in via quasi automatica, la compensazione di crediti inesistenti. Secondo le indicazioni fornite dalle Entrate (circ. nr.31/2020) se le attività/spese sostenute non consentono di fruire del bonus, si configura sempre un credito inesistente. La distinzione tra inesistente o non spettante è fondamentale: per i crediti inesistenti c'è la decadenza dal potere di accertamento in 8 anni, le sanzioni dal 100 al 200% e il pagamento non esclude la punibilità penale; per i crediti non spettanti la decadenza è ordinaria, le sanzioni al 30% e il pagamento può escludere la punibilità penale.

In proposito, secondo la sezione tributaria della Cassazione (34444 e 34445/2021) sebbene per differenti crediti di imposta, è inesistente (art. 13 co. 5 dlgs 471/97) se ricorrono due requisiti:

- 1) manca il presupposto costitutivo (il credito non emerge dai dati contabili, finanziari o patrimoniali del contribuente);
  - 2) l'inesistenza non deve essere riscontrabile con controlli automatizzati o formali dei dati in anagrafe tributaria.
- Se manca uno di tali requisiti, il credito è non spettante.

In sintesi, se la non spettanza del credito è rilevabile con il controllo automatizzato/formale tra i dati in dichiarazione e i documenti esibiti dal contribuente, è un credito esistente ma non spettante. Se, il credito di imposta è non reale, ad esempio perché sorretto da documenti falsi, è inesistente.

<p><b>DUBBI E CONTRASTI</b></p>	<p><b>La definizione di «novità»</b>          Sulla definizione giuridica di «novità» - presupposto per ottenere il credito fiscale da R&amp;S - si stanno sviluppando da anni contrasti tra dottrina, agenzia fiscale e giurisprudenza</p> <p><b>La versione delle Entrate</b>          L’Agenzia adotta il Manuale di Frascati (risoluzione 40/2019) secondo cui è necessario che si tratti di innovazioni per la totalità dei fruitori e non solo per la singola impresa</p> <p><b>L’innovazione “relativa”</b>          Alcune commissioni tributarie si discostano però dal Manuale ritenendo sufficiente anche un ritrovato di avanguardia rispetto a tecnologie già note o già introdotte nel settore di appartenenza</p> <p><b>Il parere del Mise</b>          Gli Uffici fiscali potrebbero in teoria avvalersi del parere del Mise. Il decreto ministeriale 27/5/2015, infatti, prevedeva la possibilità per l’Agenzia di chiedere un parere tecnico al Mise sulla congruità dei costi sostenuti. Tuttavia raramente l’Ufficio ha attivato tale richiesta limitandosi a proprie valutazioni tecniche</p>
---------------------------------	--