

La corretta gestione del Credito d'imposta in R&S in vista dei futuri controlli

**Direzione Regionale Friuli Venezia Giulia
Ufficio Controlli Fiscali**

**Federico d'Amico
Maurizio Cesca**

NORMATIVA DI RIFERIMENTO

- **Art. 3 D.L. n. 145 del 23/12/2013** (nella versione in vigore dal 01/01/2015 come modificato dall' art. 1 della Legge n. 190 del 23/12/2014 (Legge di Stabilità 2015) e nella versione in vigore dal 01/01/2017 come modificato dall' art. 1 della Legge n. 232 del 11/12/2016 (Legge di Bilancio 2017));
- **D.M. 27/05/2015** pubblicato nella Gazz. Uff. 29 luglio 2015, n. 174;
- **Art. 8 D.L. n. 87 del 12/7/2018** (c.d. Decreto dignità);
- **Art. 1, commi 70, 71 e 72 della Legge n. 145 del 30/12/2018** (Legge di Bilancio 2019);
- **Comunicazione della Commissione Europea (2014/C 198/01)** del 27/06/2014 relativa alla "Disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione";
- **Manuale di Frascati dell'OCSE "Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development"**.

PRASSI DI RIFERIMENTO

- **Circolare n. 5/E del 16/3/2016** - chiarimenti e linee guida;
- **Risoluzione n. 97/E del 25/11/2016** - Istituzione codice tributo 6857;
- **Risoluzione n. 55/E del 17/7/2016** - contratto di somministrazione di lavoro relativo a "personale altamente qualificato";
- **Risoluzione n. 66/E del 3/8/2016** - cumulo con altri contributi pubblici;
- **Risoluzione n. 80/E del 23/9/2016** - spese sostenute nel settore della formazione;
- **Risoluzione n. 119/E del 22/12/2016** - test e prove di laboratorio;
- **Risoluzione n. 12/E del 25/1/2017** - cumulo con contributi europei;
- **Risoluzione n. 19/E del 14/2/2017** - acquisto lotto che comprende brevetti, marchi e disegni;
- **Risoluzione n. 21/E del 20/2/2017** - prototipo dimostratore;
- **Risoluzione n. 32/E del 10/3/2017** - cooperative;
- **Circolare n. 13/E del 27/4/2017** - linee guida alle modifiche normative del 2017;
- **Risoluzione n. 121/E del 9/10/2017** - ambito temporale e esercizi a cavallo;
- **Risoluzione n. 122/E del 10/10/2017** - settore delle biotecnologie e ricerca farmaceutica;
- **Circolare Mise n. 59990 del 9/2/2018** - Software;
- **Circolare n. 10/E del 16/5/2018** - operazioni straordinarie;
- **Risoluzione n. 46/E del 22/6/2018** - produzione fieristica;
- **Circolare n. 38584 del 15/02/2019** - MISE - Chiarimenti documentazione contabile;
- **Risposta n. 72 del 08/03/2019** - cessione del credito d'imposta;
- **Risposta n. 73 del 13/03/2019** - competenza dei costi capitalizzati.

ASPETTI GENERALI

Il credito di imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo è attribuito a **tutte le imprese** anche operanti per committenti non residenti (dal 1/1/2017) che:

- effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al **31/12/2014** e fino a quello in corso al **31/12/2020** (fino al 31/12/2016 il riferimento era al 31/12/2019);
- in relazione alle **spese sostenute in eccedenza** rispetto alla **media** dei medesimi investimenti realizzati **nei tre periodi di imposta precedenti** a quello in corso al **31/12/2015**;
- a condizione che, in ciascuno dei periodi d'imposta agevolati, siano sostenute spese per attività di ricerca e sviluppo almeno pari a **€ 30.000**;
- fino ad un importo massimo annuale per ciascun beneficiario di **€ 5 mln** per i p.i. 2015 e 2016; **€ 20 mln** per i p.i. 2017 e 2018; **€ 10 mln** per i p.i. 2019 e 2020 .

NOVITA' LEGGE DI BILANCIO 2019

Art. 1, comma 70, Legge n. 145/2018

1) Nuovi criteri di calcolo del beneficio

- 25% aliquota base per le spese relative al personale titolare di un rapporto di lavoro diverso da quello subordinato, alle quote di ammortamento, ai contratti stipulati con tutte le altre imprese, alle competenze tecniche e privative industriali ed agli acquisti per la realizzazione dei prototipi ovvero le c.d. consumabili;
- 50% aliquota maggiorata per le **spese** sostenute **per il personale dipendente direttamente impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo; spese sostenute per contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, start-up e Pmi innovative** non appartenenti al medesimo gruppo.

2) Nuove spese agevolabili

- Spese sostenute per materiali, forniture e altri prodotti analoghi direttamente impiegati nelle attività di ricerca e sviluppo anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota relativi alle fasi della ricerca industriale e dello sviluppo sperimentale.

NOVITA' LEGGE DI BILANCIO 2019

Art. 1, commi 70 e 72, Legge n. 145/2018

3) Nuovi adempimenti

- **Estensione degli obblighi di certificazione a tutti i soggetti e compensazione subordinata all'adempimento di tali obblighi;**
- **Relazione Tecnica** che illustri finalità, contenuti e risultati delle attività di R&S.

4) Disposizione interpretativa:

- Il riconoscimento del credito d'imposta per spese di ricerca e sviluppo ai soggetti residenti commissionari che eseguono attività di ricerca e sviluppo per conto di imprese residenti o localizzate in altri Stati membri dell'Unione europea, negli Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo ovvero in Stati compresi nell'elenco di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 220 del 19 settembre 1996, si interpreta nel senso che ai **fini del calcolo del credito d'imposta attribuibile assumono rilevanza esclusivamente le spese ammissibili relative alle attività di ricerca e sviluppo svolte direttamente e in laboratori o strutture situati nel territorio dello Stato italiano.**

AMBITO SOGGETTIVO

Art. 3, commi 1 e 1-bis, del D.L. 145/2013 e art. 3 del Decreto Attuativo

Tutte le imprese residenti e le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti:

- anche se costituite successivamente al periodo di imposta in corso al 31/12/2014;
- indipendentemente dalla **natura giuridica**, dalla **dimensione aziendale**, dal **settore economico** in cui operano nonché dal **regime contabile adottato**.

Possono beneficiare dell'agevolazione anche gli **imprenditori agricoli**, gli **enti non commerciali** (con riferimento all'attività commerciale eventualmente esercitata), i **consorzi** e le **reti-soggetto**.

Sono escluse **le imprese sottoposte a procedure concorsuali** non finalizzate alla prosecuzione dell'attività e le imprese che svolgono ricerca conto terzi commissionata da imprese residenti.

AMBITO SOGGETTIVO

Art. 3, comma 1-bis, del D.L. 145/2013 e art. 3 del Decreto Attuativo

A seguito delle modifica apportata dalla Legge 232/2016, per le spese sostenute dal 2017 e anche in funzione di precedenti contratti in corso di esecuzione, il credito d'imposta spetta anche alle **imprese che operano sul territorio nazionale (residenti o stabili organizzazioni)** in base a contratti di committenza con imprese estere, università o altro ente od organismo di ricerca localizzati:

- in altri Stati membri dell'Unione europea;
- negli Stati aderenti all'accordo sullo Spazio Economico Europeo (membri UE, Norvegia, Islanda e Lichtenstein);
- in Paesi che consentono un adeguato scambio di informazioni (D.M. 4 settembre 1996 e successive modificazioni e integrazioni).

AMBITO TEMPORALE

Art. 3, comma 1, del D.L. 145/2013 e art. 3 del Decreto Attuativo

Investimenti realizzati a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al **31/12/2014** e fino a quello in corso al **31/12/2020**.



L'imputazione degli investimenti al periodo di vigenza dell'agevolazione segue i criteri stabiliti dall'art. **109 del TUIR** (anche per i progetti di R&S avviati anteriormente). Il riferimento all'art. 109 del TUIR è un criterio generale, applicabile a tutte le categorie di costo eleggibili, a prescindere dalla circostanza che il soggetto beneficiario applichi tale regola per la determinazione del proprio reddito imponibile ai fini delle imposte sul reddito.

Per i **soggetti IAS Adopter** non rilevano i diversi criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio.

AMBITO OGGETTIVO

Art. 3, commi 4 e 5, del D.L. 145/2013 e art. 2 del Decreto Attuativo

Il credito d'imposta si applica alle attività di ricerca e sviluppo così come definite nella **Comunicazione della Commissione** (2014/C 198/01) del 27/06/2014 relativa alla "Disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione.

Le definizioni di ricerca e sviluppo contenute nella Comunicazione della Commissione Europea sono state a loro volta mutate da quelle adottate a livello internazionale per le rilevazioni statistiche nazionali in materia di spese in R&S, secondo i criteri OCSE contenuti nel **c.d. Manuale di Frascati** "Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development" (ultima edizione pubblicata da OECD in data 8/10/2015).

Punto 75: *"...per classificare le diverse attività in base alla pertinente categoria, la Commissione si baserà sulla propria prassi nonché sugli esempi e le spiegazioni specifiche fornite nel Manuale di Frascati dell'OCSE..."*.

AMBITO OGGETTIVO

Art. 3, commi 4 e 5, del D.L. 145/2013 e art. 2 del Decreto Attuativo

Rientrano tra le attività ammissibili:

- a. ricerca fondamentale:** lavori sperimentali o teorici svolti, aventi quale principale finalità l'acquisizione di nuove conoscenze sui fondamenti di fenomeni e di fatti osservabili, senza che siano previste applicazioni o usi commerciali diretti;
- b. ricerca industriale:** ricerca pianificata o indagini critiche miranti ad acquisire nuove conoscenze, da utilizzare per mettere a punto nuovi prodotti, processi o servizi o permettere un miglioramento dei prodotti, processi o servizi esistenti ovvero la creazione di componenti di sistemi complessi, necessaria per la ricerca industriale, a esclusione dei prototipi di cui alla lettera c);

AMBITO OGGETTIVO

Art. 3, commi 4 e 5, del D.L. 145/2013 e art. 2 del Decreto Attuativo

- c. sviluppo sperimentale:** acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica e commerciale allo scopo di produrre piani, progetti o disegni per prodotti, processi o servizi nuovi, modificati o migliorati; può trattarsi anche di altre attività destinate alla definizione concettuale, alla pianificazione e alla documentazione concernenti nuovi prodotti, processi e servizi; tali attività possono comprendere l'elaborazione di progetti, disegni, piani e altra documentazione, inclusi gli studi di fattibilità, purché non siano destinati a uso commerciale; realizzazione di prototipi utilizzabili per scopi commerciali e di progetti pilota destinati a esperimenti tecnologici o commerciali, quando il prototipo è necessariamente il prodotto commerciale finale e il suo costo di fabbricazione è troppo elevato per poterlo usare soltanto a fini di dimostrazione e di convalida;
- d. sviluppo sperimentale:** 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.

AMBITO OGGETTIVO

Art. 3, commi 4 e 5, del D.L. 145/2013 e art. 2 del Decreto Attuativo
Circolare 5/E dd. 16.03.2016

Le attività di R&S ammissibili possono essere svolte anche in ambiti diversi da quello scientifico e tecnologico (es. storico, sociologico).

Rientrano tra le attività ammissibili:

- le modifiche di processo o di prodotto che apportano **cambiamenti o miglioramenti significativi** delle linee e/o delle tecniche di produzione o dei prodotti (es. sperimentazione di una nuova linea produttiva, modifica delle caratteristiche tecniche e funzionali di un prodotto).

NON rientrano invece tra le attività ammissibili:

- le modifiche **non significative** di prodotti e di processi (es. modifiche stagionali, modifiche di design di un prodotto, mera sostituzione di un bene strumentale, i miglioramenti, qualitativi o quantitativi derivanti dall'utilizzo di sistemi di produzione che sono molto simili a quelli già usati).

AMBITO OGGETTIVO

Art. 3, commi 4 e 5, del D.L. 145/2013 e art. 2 del Decreto Attuativo
Manuale di Frascati

“La ricerca e lo sviluppo sperimentale (R&S) comprendono lavori creativi e sistematici intrapresi per aumentare il patrimonio delle conoscenze, comprese quelle relative all'umanità, alla cultura e alla società, e per concepire nuove applicazioni delle conoscenze disponibili.”

“Una serie di caratteristiche comuni identifica le attività di R&S, anche se queste sono svolte da esecutori diversi. Le attività di ricerca e sviluppo possono essere finalizzate al raggiungimento di obiettivi specifici o generali. La ricerca e lo sviluppo sono sempre orientati verso nuove scoperte, basate su concetti (e la loro interpretazione) o ipotesi originali. Il loro esito finale è molto incerto (o almeno la quantità di tempo e risorse necessarie per raggiungerlo), sono pianificate e preventivate (anche se realizzate da individui), e sono finalizzate a produrre risultati che potrebbero essere liberamente trasferiti o scambiati in un mercato.”

AMBITO OGGETTIVO

Art. 3, commi 4 e 5, del D.L. 145/2013 e art. 2 del Decreto Attuativo
Manuale di Frascati

Affinché un'attività sia **R&S**, deve soddisfare cinque criteri fondamentali:

- **Nuova** (Puntare alle nuove scoperte);
- **Creativa** (Basarsi su concetti e ipotesi originali, non ovvi);
- **Incerta** (Non essere sicura dell'esito finale);
- **Sistematica** (Essere pianificata e preventivata);
- **Trasferibile e/o riproducibile** (Portare a risultati che possano essere riprodotti).

Tutti e cinque i criteri devono essere soddisfatti, almeno in linea di principio, ogni qualvolta venga intrapresa un'attività di R&S su base continuativa o occasionale.

La risoluzione 46/E del 22/06/2018 ha precisato che l'attività di ricerca e sviluppo, oltre al requisito della novità deve essere caratterizzata dal **rischio finanziario** e di **insuccesso tecnico**.

AMBITO OGGETTIVO

Circolare n. 5/E del 16/03/2016

...la effettiva riconducibilità di specifiche attività aziendali ad una delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili comportano accertamenti di natura tecnica che involgono la competenza del Ministero dello Sviluppo economico.

Pertanto i soggetti interessati possono presentare **un'istanza di interpello all'Agenzia delle Entrate** che provvederà ad acquisire il parere del citato Ministero.

Se i dubbi in merito all'ambito oggettivo di applicazione dell'agevolazione riguardano esclusivamente la riconducibilità delle attività per le quali si intende fruire del beneficio tra quelle eleggibili al credito di imposta, **il contribuente può acquisire autonomamente il parere tecnico del Ministero dello Sviluppo economico.**

La richiesta di parere va inviata alla
Direzione Generale per la politica industriale, la competitività e le PMI
e-mail: **dgpicpmi.dg@pec.mise.gov.it**

TIPOLOGIE DI SPESE AMMISSIBILI

Art. 3, comma 6, del D.L. 145/2013 e art. 4 del Decreto Attuativo

Art. 1, comma 70, Legge n. 145/2018

- **lett. a) personale dipendente** titolare di un rapporto di lavoro subordinato, anche a tempo determinato, direttamente impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo;
- **lett. a-bis)** personale titolare di un rapporto di **lavoro autonomo** o comunque diverso dal lavoro subordinato direttamente impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo;
- **lett. b) quote di ammortamento** delle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio, nei limiti delle aliquote di ammortamento, in relazione alla misura e al periodo di utilizzo per l'attività di ricerca e sviluppo e comunque con un costo unitario non inferiore a 2.000 euro al netto dell'I.V.A.;

TIPOLOGIE DI SPESE AMMISSIBILI

Art. 3, comma 6, del D.L. 145/2013 e art. 4 del Decreto Attuativo

Art. 1, comma 70, Legge n. 145/2018

- **lett. c) contratti** stipulati con **università, enti di ricerca e organismi equiparati** per il diretto svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta; contratti stipulati con imprese residenti rientranti nella definizione di start-up innovative o PMI innovative, per il diretto svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta, a condizione, in entrambi i casi, che **non** si tratti di imprese appartenenti al **medesimo gruppo dell'impresa committente**;
- **lett. c-bis) contratti** stipulati con **imprese diverse** da quelle indicate nella lett. c) per il diretto svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta a condizione che **non** si tratti di imprese appartenenti al **medesimo gruppo dell'impresa committente**;

TIPOLOGIE DI SPESE AMMISSIBILI

Art. 3, comma 6, del D.L. 145/2013 e art. 4 del Decreto Attuativo

Art. 1, comma 70, Legge n. 145/2018

- **lett. d)** competenze tecniche e privative industriali relative a un'invenzione industriale o biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale, anche acquisite da fonti esterne;
- **lett. d-bis)** materiali, forniture e altri prodotti analoghi direttamente impiegati nelle attività di ricerca e sviluppo anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota relativi alle fasi della **ricerca industriale** e dello **sviluppo sperimentale** (ad esclusione della 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).

TIPOLOGIE DI SPESE AMMISSIBILI

Art. 3, comma 6, del D.L. 145/2013 e art. 4 del Decreto Attuativo
Circolare n. 5/E del 16/03/2016

Spese per il personale impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo:

È agevolabile il costo effettivamente sostenuto per l'effettivo impiego in attività di R&S (tutte le componenti del costo del lavoro sostenuto dall'impresa, retribuzione lorda prima delle imposte, contributi obbligatori, TFR, premi di produzione).

È inoltre agevolabile non solo l'incremento delle spese derivante dall'assunzione di nuovo personale, ma anche quello attribuibile a un maggiore impiego in termini di ore lavorate o derivante da un aumento della retribuzione del personale già in organico presso l'impresa beneficiaria.

TIPOLOGIE DI SPESE AMMISSIBILI

Art. 3, comma 6, del D.L. 145/2013 e art. 4 del Decreto Attuativo

Spese di acquisizione e di utilizzazione di strumenti e attrezzature da laboratorio:

Sono agevolabili i costi, di competenza del periodo di imposta, relativi ai beni materiali ammortizzabili, diversi dai terreni e dai fabbricati, sia in proprietà che in uso, abitualmente impiegati dall'impresa nelle attività di ricerca e sviluppo in relazione al tempo di effettivo impiego in tali attività. Tali beni devono avere un costo unitario non inferiore a euro 2.000 al netto dell'IVA.

Nel caso dei beni di proprietà i costi di competenza sono quantificati applicando le quote di ammortamento, nei limiti dell'importo risultante dall'applicazione dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988.

La maggiorazione del 40 per cento del costo di acquisizione degli investimenti in beni materiali strumentali nuovi, prevista Legge 208 del 28/12/2015, non rileva ai fini della determinazione delle quote di ammortamento eleggibili al credito di imposta.

TIPOLOGIE DI SPESE AMMISSIBILI

Art. 3, comma 6, del D.L. 145/2013 e art. 4 del Decreto Attuativo
Circolare n. 5/E del 16/03/2016

Spese di acquisizione e di utilizzazione di strumenti e attrezzature da laboratorio:

Nel caso dei beni in locazione finanziaria, i costi di competenza sono quantificati sulla base delle quote capitali dei canoni, nella misura corrispondente all'importo deducibile ai sensi dell'articolo 102, comma 7, del TUIR.

Nel caso dei beni in locazione **non** finanziaria, i costi di competenza sono quantificati applicando le quote di ammortamento, nei limiti dell'importo risultante dall'applicazione dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988 al costo storico del bene. Qualora il costo storico di acquisto del bene non risulti dal relativo contratto di locazione è necessario acquisire una dichiarazione rilasciata dal locatore da cui risulti tale costo.

TIPOLOGIE DI SPESE AMMISSIBILI

Art. 3, comma 6, del D.L. 145/2013 e art. 4 del Decreto Attuativo
Circolare n. 5/E del 16/03/2016

Spese relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese, comprese le start-up e PMI innovative.

Con riferimento alle spese relative a contratti di ricerca stipulati con “altre imprese”, la lettera c) del comma 1 dell’articolo 4 del decreto attuativo precisa che sono agevolabili le spese commissionate a imprese “diverse da quelle che direttamente o indirettamente controllano l’impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l’impresa” (art. 2359, commi 1 e 2, del c.c.).

Sulla base di quanto indicato nella relazione illustrativa, tuttavia, la circolare n. 5/E del 16/03/2016 ritiene che i costi derivanti dalla ricerca commissionata nell’ambito del medesimo gruppo rilevino nei limiti in cui siano riconducibili alle categorie di costi ammissibili di cui al comma 6 dell’articolo 3 del D.L. n. 145 del 23/12/2013, come modificato dalla **Legge di Bilancio 2019**.

TIPOLOGIE DI SPESE AMMISSIBILI

Art. 3, comma 6, del D.L. 145/2013 e art. 4 del Decreto Attuativo
Circolare n. 5/E del 16/03/2016

Spese relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese, comprese le start-up e PMI innovative.

Ai fini della corretta determinazione del credito di imposta, nonché dei successivi controlli, l'impresa committente dovrà acquisire dalla società commissionaria il dettaglio dei costi sostenuti supportati da adeguata documentazione.

I contratti di ricerca con le "altre imprese" devono essere stipulati con imprese residenti o localizzate in Stati membri dell'Ue, in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo (SEE) ovvero in Paesi e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni (D.M. 4 settembre 1996 e successive modificazioni e integrazioni).

TIPOLOGIE DI SPESE AMMISSIBILI

Art. 3, comma 6, del D.L. 145/2013 e art. 4 del Decreto Attuativo
Circolare n. 5/E del 16/03/2016

Spese relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese, comprese start-up e PMI innovative.

Nel caso di ricerca commissionata, non si ritiene necessario che l'impresa che svolge su commissione attività di ricerca abbia la predetta attività nel proprio oggetto sociale; si ritiene invece necessario che l'impegno assunto su commissione sia coerente con l'attività effettivamente svolta dal commissionario.

Con riferimento alle caratteristiche che devono avere i **contratti di ricerca** stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, nonché con soggetti esterni al gruppo ai fini dell'ammissibilità dei relativi costi è stato precisato che gli stessi **devono contenere l'impegno a svolgere, direttamente o indirettamente, attività di ricerca e sviluppo ammissibili e devono, inoltre, prevedere che l'effettivo beneficiario degli eventuali risultati di tale attività sia l'impresa committente.**

TIPOLOGIE DI SPESE AMMISSIBILI

Art. 3, comma 6, del D.L. 145/2013 e art. 4 del Decreto Attuativo
Circolare n. 5/E del 16/03/2016

Spese relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese, comprese start-up e PMI innovative

La misura agevolativa, infatti, è rivolta ai soggetti che svolgono attività di ricerca eleggibile sostenendo i relativi costi e che si avvalgono degli eventuali relativi risultati, assumendosi il rischio per l'attività svolta.

Non sono, pertanto, rilevanti i costi relativi a contratti con università o enti di ricerca che abbiano quale unico fine quello di sovvenzionare l'attività di ricerca svolta da tali soggetti, senza che il pagamento delle somme assuma carattere di corrispettivo.

TIPOLOGIE DI SPESE AMMISSIBILI

Art. 3, comma 6, del D.L. 145/2013 e art. 4 del Decreto Attuativo
Circolare n. 5/E del 16/03/2016

Spese relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese, comprese start-up e PMI innovative.

I contratti di ricerca costituiscono contratti atipici e, pertanto, al fine di stabilire se le prestazioni ivi dedotte siano atte a configurarli come contratti di ricerca, assume rilievo l'oggetto della specifica prestazione, ponendo **particolare attenzione** agli **aspetti sostanzialistici del contratto** stesso.

Trattandosi di ricerca "commissionata" a soggetti esterni, i relativi costi si considerano sostenuti alla data di ultimazione della prestazione ovvero, in caso di stati di avanzamento lavori, alla data di accettazione degli stessi da parte del committente.

Tutti i costi di competenza rilevano a prescindere dalla data di stipula del contratto.

TIPOLOGIE DI SPESE AMMISSIBILI

Art. 3, comma 6, del D.L. 145/2013 e art. 4 del Decreto Attuativo
Circolare n. 13/E del 27/04/2017

Spese per competenze tecniche e privative industriali:

Spese per l'acquisto di quei beni immateriali, già esistenti sul mercato, per la realizzazione dei quali sono state impiegate competenze tecniche specialistiche che non sono oggetto di "contratto di ricerca extra-muros" nel caso in cui siano finalizzati alla creazione di prodotti, processi o servizi nuovi o sensibilmente migliorati.

A titolo esemplificativo: spese sostenute per **l'acquisizione di conoscenze e informazioni tecniche (beni immateriali), quali ad esempio le spese per conoscenze tecniche riservate, risultati di ricerche già effettuate da terzi, "contratti di know-how", "licenze di know-how", programmi per elaboratore tutelati da diritto d'autore (software coperti da copyright), diverse dalle "privative industriali".**

L'ammissibilità al credito di imposta dei costi menzionati è subordinata alla circostanza che i costi in questione siano sostenuti nello svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo.

TIPOLOGIE DI SPESE AMMISSIBILI

Art. 3, comma 6, del D.L. 145/2013 e art. 4 del Decreto Attuativo
Circolare n. 5/E del 16/03/2016

Spese per competenze tecniche e privative industriali:

Le spese per privative industriali agevolabili sono quelle relative a:

- brevetto per invenzione industriale (anche nel settore delle biotecnologie);
- brevetto per invenzione biotecnologica;
- registrazione di topografia di prodotto a semiconduttori e brevetto per nuova varietà vegetale.

A titolo esemplificativo, rientrano in tale tipologia di costi quelli sostenuti per consulenze propedeutiche, due diligence, predisposizione accordi di segretezza, predisposizione accordi di cessione o concessione in licenza del brevetto, trascrizione o annotazione nei registri di pubblicità legale.

Le spese relative alle privative industriali rilevano sia nel caso di produzione interna sia nel caso di acquisto da fonti esterne.

TIPOLOGIE DI SPESE AMMISSIBILI

Art. 3, comma 6, del D.L. 145/2013 e art. 4 del Decreto Attuativo
Circolare n. 5/E del 16/03/2016

Spese per competenze tecniche e privative industriali:

Nel caso di produzione interna di beni immateriali giuridicamente agevolabili rilevano tutti i costi sostenuti a tal fine.

Nel caso di acquisto da terzi dei beni immateriali giuridicamente agevolabili, non prevedendo la norma un riferimento espresso alle quote di ammortamento, si ritiene che il costo di acquisto, determinato ai sensi dell'articolo 110, comma 1, del TUIR, sia eleggibile nel periodo di imposta individuato ai sensi dell'articolo 109, comma 2, del TUIR.

Sono ammessi all'agevolazione i modelli di utilità oggetto di brevettazione (miglioramento prodotto già esistente). Non sono ammessi all'agevolazione i marchi, i disegni e modelli oggetto di registrazione.

TIPOLOGIE DI SPESE AMMISSIBILI

- **Art. 8 D.L. n. 87 del 12/7/2018** (c.d. Decreto dignità): Spese per competenze tecniche e private industriali:

1. L'articolo 8

Non accedono più al beneficio del credito R&S i costi sostenuti per l'acquisto, anche in licenza d'uso, di beni immateriali (lettera d), comma 6 dell'articolo 3 del Dl 145/13), se derivanti da operazioni intercorse con imprese appartenenti al medesimo gruppo, a decorrere dal periodo d'imposta 2018.

2. Le imprese collegate

La norma amplia il concetto di gruppo includendo anche le imprese collegate.

3. L'articolo 8

L'applicabilità del beneficio per l'acquisto di tali beni immateriali è vincolata al loro utilizzo diretto e "esclusivo" nello svolgimento di attività di R&S considerate ammissibili al beneficio.

4. L'uso esclusivo

Per i beni immateriali citati pare quindi non essere più sufficiente l'esistenza di un loro legame diretto con le attività di R&S ammissibili in quanto si prevede ora che l'utilizzo di tali beni deve avvenire "esclusivamente" nello svolgimento delle attività ammissibili.

Il fine è quello di evitare una duplicazione del beneficio a fronte dell'utilizzo, da parte di più soggetti del gruppo e/o su più progetti di ricerca dello stesso bene immateriale.

TIPOLOGIE DI SPESE AMMISSIBILI

Art. 3, comma 11, del D.L. 145/2013 e art. 4 del Decreto Attuativo
Circolare n. 5/E del 16/03/2016

Spese per attività di certificazione contabile:

Rientrano tra le spese agevolabili anche le spese per la certificazione contabile richiesta per fruire dell'agevolazione, fino a un limite di 5.000 euro per ciascun periodo di imposta, solo per le imprese che non sono soggette a revisione legale dei conti e prive di un collegio sindacale. Tali spese di certificazione si aggiungono al credito di imposta spettante.

DETERMINAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE

Art. 3, comma 1, del D.L. 145/2013 e art. 5 del Decreto Attuativo

Investimenti del periodo d'imposta
2015 e 2016
-
Media dei medesimi investimenti dei tre
periodi di imposta
che precedono il primo periodo di
applicazione dell'agevolazione
x
50 % o 25%

Investimenti del periodo d'imposta
da 2017 a 2018
-
Media dei medesimi investimenti dei tre
periodi di imposta
che precedono il primo periodo di
applicazione dell'agevolazione
x
50 %

Investimenti del periodo d'imposta
2019 e 2020
-
Media dei medesimi investimenti dei
tre periodi di imposta
che precedono il primo periodo di
applicazione dell'agevolazione
x
25% o 50%

DETERMINAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE

Art. 3, comma 3, del D.L. 145/2013 e art. 5 del Decreto Attuativo
Circolare n. 5/E del 16/03/2016

I^a fase: verifica dell'ammontare minimo degli investimenti

Nel periodo d'imposta agevolato la **spesa complessiva** per investimenti in attività di ricerca e sviluppo deve essere

$\geq 30.000 \text{ €}$

Se il periodo d'imposta è $>$ o $<$ 12 mesi l'ammontare della spesa minima deve essere ragguagliato alla durata del periodo stesso.

DETERMINAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE

Art. 3, comma 1, del D.L. 145/2013 e art. 5 del Decreto Attuativo
Circolare n. 5/E del 16/03/2016

II^a fase: verifica della spesa incrementale complessiva

La spesa complessiva per investimenti in attività di R&S, effettuata in ciascun periodo d'imposta in relazione al quale si intende fruire dell'agevolazione

deve rappresentare un incremento

rispetto alla **media** dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31/12/2015.

DETERMINAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE

Art. 3, comma 1, del D.L. 145/2013 e art. 5 del Decreto Attuativo
Circolare n. 5/E del 16/03/2016

III^a fase: calcolo della media

- **Media omogenea**: Per il calcolo della media si tiene conto esclusivamente degli investimenti pregressi appartenenti alla medesima tipologia di quelli indicati dalla norma come agevolabili;
- **Media aritmetica**: Per il calcolo della media è necessario dividere l'ammontare degli investimenti per il numero delle annualità pregresse (3 o minor periodo di riferimento);
- **Media fissa**: Il triennio (o il diverso periodo) di riferimento per il calcolo della media rimane immutato con riguardo agli investimenti realizzati, nell'ambito dell'arco temporale di vigenza dell'agevolazione, in ciascun periodo di imposta per il quale si intende fruire del credito di imposta.

DETERMINAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE

Art. 3, comma 1, del D.L. 145/2013 e art. 5 del Decreto Attuativo
Circolare n. 5/E del 16/03/2016

III^a fase: calcolo della media

Imprese in attività da più di 3 periodi di imposta
ante periodo in corso al 31/12/2015



con esercizio coincidente con
l'anno solare

con esercizio non coincidente con l'anno
solare (1°aprile – 31 marzo)

Investimenti 1/1/2015 – 31/12/2020
Triennio di riferimento 1/1/2012 – 31/12/2014

Investimenti 1/4/2015 – 31/3/2021
Triennio di riferimento 1/4/2012 – 31/3/2015

DETERMINAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE

Art. 3, comma 1, del D.L. 145/2013 e art. 5 del Decreto Attuativo
Circolare n. 5/E del 16/03/2016

III^a fase: calcolo della media

Imprese di recente costituzione
(tra il 2013 e il 2014)



Media degli investimenti effettuati nel minor periodo che decorre dal periodo di imposta in corso alla data della costituzione dell'impresa (divisore pari a 2 o 1)

Imprese di nuova costituzione
(a partire dal 2015)



media = zero – il credito di imposta si applica al **valore complessivo degli investimenti realizzati**

DETERMINAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE

Art. 3, comma 1, del D.L. 145/2013 e art. 5 del Decreto Attuativo

Esempio n. 1

	Media triennale (2012-2014) delle spese agevolabili	Spese in R&S	Spesa incrementale	Beneficio
Spese agevolabili al 50%	400	500	+100	70 (100*50% + 80*25%)
Spese agevolabili al 25%	200	280	+80	
TOTALE	600	780	+180	

DETERMINAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE

Art. 3, comma 1, del D.L. 145/2013 e art. 5 del Decreto Attuativo

Esempio n. 2

	Media triennale (2012-2014) delle spese agevolabili	Spese in R&S	Spesa incrementale	Beneficio
Spese agevolabili al 50%	60	65	+5	o
Spese agevolabili al 25%	40	30	-10	
TOTALE	100	95	-5	

DETERMINAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE

Art. 3, comma 1, del D.L. 145/2013 e art. 5 del Decreto Attuativo

Esempio n. 3

	Media triennale (2012-2014) delle spese agevolabili	Spese in R&S	Spesa incrementale	Beneficio
Spese agevolabili al 50%	100	150	+50	15 (30*50%)
Spese agevolabili al 25%	50	30	-20	
TOTALE	150	180	+30	

UTILIZZO DEL CREDITO DI IMPOSTA

Art. 3, commi 8 e 9, del D.L. 145/2013 e art. 6 del Decreto Attuativo

Art. 1, comma 70, Legge n. 145/2018

Circolare n. 5/E del 16/03/2016

La fruizione del credito di imposta non è sottoposta ad alcuna procedura di autorizzazione preventiva. Il credito di imposta maturato deve essere utilizzato esclusivamente in compensazione mediante modello F24 tramite i servizi telematici Entratel o Fisconline a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in cui i costi relativi agli investimenti ammissibili sono stati sostenuti **subordinatamente all'avvenuto adempimento degli obblighi di certificazione.**

L'utilizzo in F24 non soggiace:

- al limite annuale di compensazione applicabile ai crediti agevolativi, pari a 250.000 € (art. 1, co. 53, L. 244/2007);
- al limite generale di compensabilità di crediti di imposta e contributi, pari a 700.000 € (art. 34, L. 388/2000);
- al divieto di compensazione in presenza di ruoli scaduti (art. 31, co. 1, D.L. n. 78/2010, Circ. n. 13/E del 2011).

ASPETTI DICHIARATIVI

Art. 3, comma 8, del D.L. 145/2013 e art. 6 del Decreto Attuativo

Il credito di imposta deve essere indicato nel quadro RU del modello di dichiarazione relativo al periodo di imposta in cui sono stati realizzati gli investimenti agevolati nonché nel quadro RU dei modelli di dichiarazione relativi ai periodi di imposta successivi, fino a quello nel corso del quale se ne conclude l'utilizzo.

Quadro RU - Modello UNICO 2018

SEZIONE IV-BIS Ricerca & Sviluppo L. 190/2014	RU100 Costi sostenuti	Media storica	Ricerca intra-muros	costi per il personale		Ricerca commissionata da soggetti esteri
		1	2	di cui	3	4
		,00	,00		,00	,00
			Ricerca extra-muros	commissionata a società del gruppo		commissionata a soggetti esteri
			5	di cui	6	7
			,00		,00	,00

Quadro RU - Modello UNICO 2019

SEZIONE IV Dati relativi ai crediti d'imposta "Ricerca & Sviluppo L. 190/2014" e "Formazione 4.0"	RU100 "Ricerca & Sviluppo"	Media storica	Ricerca intra-muros	Costi per il personale		Ricerca commissionata da soggetti esteri
		1	2	di cui	3	4
		,00	,00		,00	,00
			Ricerca extra-muros	Commissionata a soggetti esteri		Ricerca commissionata a società del gruppo
			5	di cui	6	7
			,00		,00	,00
	RU110 "Formazione 4.0"			Numero ore di formazione		Numero lavoratori
				1		2

TRATTAMENTO FISCALE

Art. 3, comma 8, del D.L. 145/2013 e art. 6 del Decreto Attuativo
Circolare n. 5/E del 16/03/2016

Il credito di imposta:

- Non concorre alla formazione del reddito imponibile ai fini IRES, IRPEF, delle addizionali regionali e comunali;
- Non concorre alla formazione del valore della produzione netta ai fini IRAP;
- Non rileva ai fini della determinazione della quota di interessi passivi, deducibile ai sensi dell'articolo 61 del TUIR;
- Non rileva ai fini della determinazione della quota di spese e altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, deducibile ai sensi dell'articolo 109, comma 5, del TUIR.

CUMULO CON ALTRE AGEVOLAZIONI

Art. 9 del Decreto Attuativo

Il credito di imposta è cumulabile:

- con altre misure agevolative, salvo che le norme disciplinanti le altre misure non dispongano diversamente; in ogni caso l'importo risultante dal cumulo non potrà essere superiore ai costi sostenuti.

Ai fini del credito di imposta in esame, i costi agevolabili, determinati ai sensi dell'articolo 4 del decreto attuativo sono, quindi, assunti al lordo di altri contributi pubblici o agevolazioni ricevuti.

ADEMPIMENTI DOCUMENTALI

Art. 3, comma 11 e 12, del D.L. 145/2013 e art. 7 del Decreto Attuativo
Circolare n. 5/E del 16/03/2016 e Circolare MISE n. 38584 del 15/02/2019

Obbligo
di certificazione
dei costi sostenuti



L'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile dell'impresa deve essere certificata dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti o, per le imprese non obbligate per Legge alla revisione legale dei conti, da un revisore legale dei conti o da una società di revisione legale dei conti iscritti nella sezione A del Registro dei Revisori.

ATTENZIONE
Al soggetto certificatore si applica il codice etico dell'IFAC e, nel caso di colpa grave nell'esecuzione degli atti richiesti per il rilascio della certificazione, si applica l'art. 64 c.p.c.

Le imprese sono tenute **a conservare tutta la documentazione utile a dimostrare** l'ammissibilità e l'effettività dei costi

ADEMPIMENTI DOCUMENTALI

Art. 7 del Decreto Attuativo
Circolare n. 5/E del 16/03/2016

Documentazione richiesta in via orientativa e non esaustiva

Spese per il personale direttamente impiegato nelle attività di ricerca: i fogli di presenza nominativi riportanti per ciascun giorno le ore impiegate nell'attività di R&S, firmati dal legale rappresentante dell'impresa ovvero dal responsabile dell'attività di R&S.

Spese di acquisizione e di utilizzazione di strumenti e attrezzature da laboratorio: la dichiarazione del legale rappresentante dell'impresa, ovvero del responsabile dell'attività di R&S, relativa alla misura e al periodo in cui gli stessi sono stati utilizzati per R&S. Con riferimento a "strumenti e attrezzature di laboratorio" acquisiti mediante locazione finanziaria e non finanziaria, qualora il costo storico di acquisto del bene non risulti dal relativo contratto di locazione è necessario acquisire una dichiarazione rilasciata dal locatore da cui risulti tale costo.

ADEMPIMENTI DOCUMENTALI

Art. 7 del Decreto Attuativo
Circolare n. 5/E del 16/03/2016

Spese relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese, comprese start-up e PMI innovative: contratti stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e altre soggetti, comprese le start-up innovative, e una relazione sottoscritta dai soggetti commissionari sulle attività svolte nel periodo d'imposta a cui il costo sostenuto si riferisce. Dalla documentazione deve risultare la residenza o la localizzazione (UE SEE o paesi collaborativi) del soggetto che di fatto svolge l'attività di R&S;

Spese per competenze tecniche e privative industriali: nel caso di acquisizione da terzi, i contratti e una relazione concernente le attività svolte nel periodo d'imposta a cui il costo sostenuto si riferisce firmata dal legale rappresentante dell'impresa ovvero dal responsabile dell'attività di R&S. Nel caso di produzione interna nonché per le attività di mantenimento, sviluppo e accrescimento del bene immateriale, un adeguato sistema di rilevazione dei costi sostenuti (non indicato nel D.M.).

ADEMPIMENTI DOCUMENTALI

Art. 1, comma 70, Legge n. 145/2018

RELAZIONE TECNICA: le imprese beneficiarie del credito d'imposta sono tenute a redigere e conservare una relazione tecnica che illustri le finalità, i contenuti e i risultati delle attività di ricerca e sviluppo svolte in ciascun periodo d'imposta in relazione ai progetti o ai sottoprogetti in corso di realizzazione. Tale relazione, nel caso di attività di ricerca e sviluppo organizzate e svolte internamente all'impresa, deve essere predisposta a cura del responsabile aziendale delle attività di ricerca e sviluppo o del responsabile del singolo progetto o sottoprogetto e deve essere confermata dal rappresentante legale dell'impresa ai sensi del D.P.R. n. 445 del 2000.

Nel caso in cui le attività di ricerca siano commissionate a soggetti terzi, la relazione deve essere redatta e rilasciata all'impresa dal soggetto commissionario che esegue le attività di ricerca e sviluppo.

ADEMPIMENTI DOCUMENTALI

Art. 3, comma 11, del D.L. 145/2013 e art. 7 del Decreto Attuativo

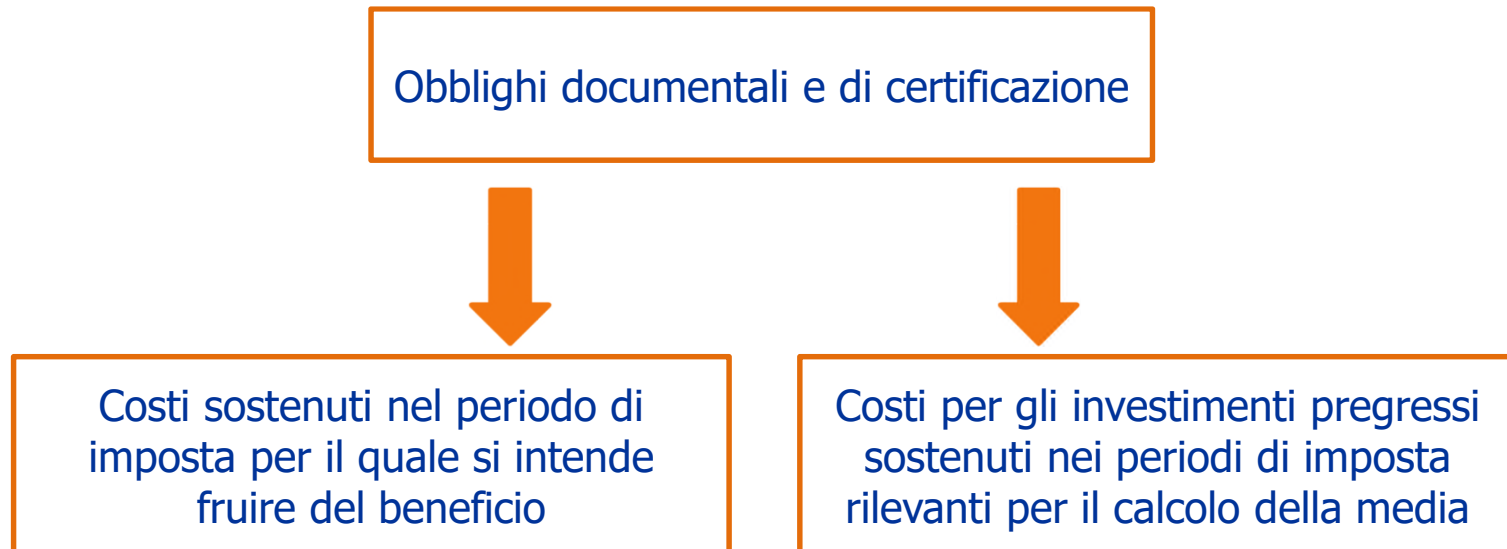
le imprese beneficiarie
sono tenute a conservare

Ai fini del calcolo della media di riferimento

Prospetto con l'indicazione analitica degli investimenti realizzati nei periodi di imposta precedenti ed utilizzati come base di calcolo della quota incrementale che determina l'ammontare del credito di imposta

ADEMPIMENTI DOCUMENTALI

Art. 3, comma 11, del D.L. 145/2013 e art. 7 del Decreto Attuativo



ADEMPIMENTI DOCUMENTALI

Art. 3, comma 11, del D.L. 145/2013 e art. 7 del Decreto Attuativo
Circolare n. 5/E del 16/03/2016 e Circolare MISE n. 38584 del 15/02/2019

La certificazione:

- non ha uno schema predefinito e può essere redatta in forma libera; deve contenere l'attestazione della regolarità formale della documentazione contabile e dell'effettività dei costi sostenuti;
- deve essere redatta entro la data di approvazione del bilancio ovvero, per i soggetti che non sono tenuti all'approvazione del bilancio, entro il termine di 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio in cui sono stati effettuati gli investimenti ammissibili;
- deve essere allegata al bilancio nel senso che, una volta predisposta, deve essere conservata e resa disponibile, insieme al bilancio, al momento del controllo;
- la documentazione contabile deve essere conservata per il periodo previsto dall'articolo 43 del D.P.R. n. 600 del 1973, con riferimento alla dichiarazione relativa al periodo di imposta nel corso del quale si conclude l'utilizzo del credito;
- non include alcuna valutazione di ordine tecnico relativo all'ammissibilità al credito d'imposta delle attività di ricerca e sviluppo svolte dall'impresa.

CONTROLLI

Art. 3, commi 10 e 11, del D.L. 145/2013 e art. 8 del Decreto Attuativo

I controlli sono svolti ex post sulla base della documentazione contabile certificata. L'attività di controllo dell'Agenzia delle Entrate consiste:

- nella verifica della sussistenza delle condizioni richieste dalla disciplina agevolativa, nonché dell'ammissibilità delle attività e dei costi sulla base dei quali è stato determinato il credito di imposta;
- nella determinazione dell'esatto ammontare del credito d'imposta spettante, qualora ricorrano le condizioni in precedenza indicate;
- nella determinazione dell'effettivo ammontare del credito utilizzato in compensazione.

CONTROLLI

Art. 3, commi 10 e 11, del D.L. 145/2013 e art. 8 del Decreto Attuativo

Nel caso in cui si rendano necessarie “valutazioni di carattere tecnico” in merito:

- all’ammissibilità di specifiche attività ovvero,
- alla pertinenza e congruità dei costi sostenuti.

L’Agenzia delle Entrate può chiedere un parere al Ministero dello Sviluppo economico.

CONTROLLI

Art. 3, commi 10 e 11, del D.L. 145/2013 e art. 8 del Decreto Attuativo

Nel caso in cui, a seguito dei controlli, sia accertata l'indebita fruizione, anche parziale, del credito di imposta per il mancato rispetto delle condizioni richieste ovvero a causa dell'inammissibilità dei costi sulla base dei quali è stato determinato l'importo fruito, l'Agenzia delle Entrate provvede al recupero del relativo **importo, maggiorato di interessi e sanzioni.**

In caso di utilizzo del credito di imposta in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste, è applicata la sanzione pari al trenta per cento del credito utilizzato (articolo 13, comma 4, del D.Lgs n. 471 del 1997).

In caso di utilizzo di un credito di imposta inesistente, è applicata la sanzione dal cento al duecento per cento della misura del credito stesso (articolo 13, comma 5, del D.Lgs n. 471 del 1997).

CONTROLLI

Art. 3, commi 10 e 11, del D.L. 145/2013 e art. 8 del Decreto Attuativo

In caso di utilizzo in compensazione di un credito di imposta **inesistente**, inoltre, in nessun caso si applica la definizione agevolata prevista dagli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, del D.Lgs. n. 472 del 1997.

Si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli articoli 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973 e all'articolo 54-bis del D.P.R. n. 633 del 1972)

A titolo esemplificativo, si configura un'ipotesi di inesistenza del credito nel caso in cui non siano stati sostenuti i costi per attività di ricerca e sviluppo.

CONTROLLI

Conseguenze penali dell'indebita compensazione

Art. 10-quater del D.Lgs. n. 74 del 2000

1. E' punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a cinquantamila euro.
2. E' punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro.