

## Newsletter n. 7/2016

# CREDITO D'IMPOSTA PER ATTIVITA' DI RICERCA E SVILUPPO

Il Decreto "Destinazione Italia"<sup>1</sup>, modificato dalla Legge di Stabilità 2015<sup>2</sup>, ha introdotto un credito di imposta per attività di ricerca e di sviluppo.

Dopo l'emanazione del Decreto Attuativo, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 174 del 29 luglio 2015, con la Circolare n.5/E del 16 marzo 2016, l'Agenzia delle Entrate è tornata sull'argomento, fornendo chiarimenti ufficiali ai fini di beneficiare della nuova agevolazione, che, giova ricordarlo, ha come decorrenza il periodo d'imposta 2015.

In questa sede tale disciplina viene commentata come di seguito:

1. Soggetti beneficiari;
2. Le attività agevolabili;
3. Costi ammissibili;
4. Riconoscimento e misura del credito d'imposta;
5. Utilizzo del credito d'imposta;
6. Documentazione;
7. Controlli.

1

## 1. Soggetti beneficiari

Tutte le imprese, che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo, nei periodi d'imposta 2015 - 2019, indipendentemente dalla forma giuridica, dal regime contabile adottato, dalle dimensioni e dal settore economico in cui operano, possono beneficiare del credito d'imposta in commento<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> DL. 23.12.2013 n.145 conv. L. 21.02.2014 n. 9.

<sup>2</sup> L. 23.12.2014 n.190.

<sup>3</sup> Sono ammessi anche i soggetti di nuova costituzione.

Possono beneficiare dell'agevolazione non solo le imprese residenti nel territorio dello Stato, ma anche le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di imprese non residenti<sup>4</sup>.

Sono, invece, esclusi quei soggetti sottoposti a procedure concorsuali, non finalizzate alla continuazione dell'esercizio dell'attività economica.

## 2. Le attività agevolabili

---

Sono ammissibili al credito d'imposta le attività relative alla "ricerca fondamentale", alla "ricerca industriale" e allo "sviluppo sperimentale".

### 2.1 La "ricerca fondamentale", la "ricerca industriale" e lo "sviluppo sperimentale"

Le attività classificabili nella "ricerca fondamentale" sono i lavori sperimentali o teorici svolti, aventi quale principale finalità l'acquisizione di nuove conoscenze sui fondamenti di fenomeni e fatti osservabili, senza che siano previste applicazioni o utilizzazioni pratiche dirette.

Le attività classificabili nella "ricerca industriale" riguardano la ricerca pianificata e le indagini critiche miranti ad acquisire nuove conoscenze, da utilizzare per mettere a punto nuovi prodotti, processi o servizi e/o permettere un miglioramento degli stessi ovvero la creazione di componenti di sistemi complessi, necessaria per la ricerca industriale.

Sono classificabili nello "sviluppo sperimentale" le attività di 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.

### 2.2 Le attività escluse

Non sono considerate attività di ricerca e sviluppo le modifiche ordinarie o periodiche apportate a prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione, servizi esistenti e altre operazioni in corso, anche quando tali modifiche rappresentino miglioramenti<sup>5</sup>.

In caso di dubbi sulla riconducibilità di alcune attività nella sfera di quelle agevolabili è possibile presentare, ai sensi dell'art. 11 della L. 27.7.2000 n. 212, un'istanza di interpello

---

<sup>4</sup> Nessun vincolo, data l'assenza di un'espressa esclusione normativa, vige per gli enti non commerciali, con riferimento all'attività commerciale eventualmente svolta, per i consorzi e le reti di imprese, per le imprese agricole che determinano il reddito agrario ai sensi dell'art. 32 del TUIR.

<sup>5</sup> Sono agevolabili, invece, le modifiche di processo o di prodotto che apportano cambiamenti o miglioramenti significativi delle linee e/o delle tecniche di produzione o dei prodotti.

all'Agenzia delle Entrate, che provvederà ad acquisire il parere del Ministero dello Sviluppo economico.

### 3. Costi ammissibili

---

Ai fini della determinazione del credito d'imposta sono ammissibili i costi di competenza<sup>6</sup> del periodo d'imposta di riferimento, rientranti nelle seguenti quattro tipologie di spesa:

- 1) personale altamente qualificato impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo, in possesso di un titolo di dottore di ricerca, ovvero iscritto ad un ciclo di dottorato presso una università italiana o estera, ovvero in possesso di laurea magistrale in discipline di ambito tecnico o scientifico;
- 2) quote di ammortamento delle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio<sup>7</sup>, 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 euro 2.000 al netto dell'IVA;
- 3) spese relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese, comprese le start-up innovative (c.d. ricerca "extra-muros");
- 4) 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.

#### 3.1 Costi del personale "altamente qualificato"

Ai fini della determinazione del credito d'imposta occorre prendere in considerazione i costi del personale "altamente qualificato" (i) dipendente<sup>8</sup> ovvero (ii) in rapporto di collaborazione con l'impresa, impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo<sup>9</sup>.

---

<sup>6</sup> Ai sensi dell'art.109 del TUIR.

<sup>7</sup> Nei limiti dell'importo risultante dall'applicazione dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988.

<sup>8</sup> Con esclusione del personale con mansioni amministrative, contabili e commerciali.

<sup>9</sup> Si ricomprendono anche gli esercenti arti e professioni, a condizione che svolgano la propria attività presso le strutture della medesima impresa.

### 3.2 Costi per strumenti e attrezzature di laboratorio

Ai fini della determinazione del credito d'imposta sono ammissibili le quote di ammortamento di strumenti e attrezzature di laboratorio acquisite dall'impresa a titolo di proprietà o di utilizzo<sup>10</sup>.

Nel caso di acquisizione dei suddetti beni mediante la locazione finanziaria, alla determinazione dei costi ammissibili concorrono le quote capitali dei canoni nella misura corrispondente all'importo deducibile ai sensi dell'art. 102 comma 7 del TUIR<sup>11</sup>.

### 3.3 Spese per contratti di ricerca "extra muros"

Sono ammissibili ai fini della determinazione del credito d'imposta le spese relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese, comprese le start-up innovative.

I contratti di ricerca 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.

Con riferimento alla ricerca commissionata ad università, enti di ricerca e organismi equiparati, tale condizione non è posta.

Assumono rilevanza le indicazioni dell'AdE, contenute nella Circolare 5 citata, in merito alla ricerca infra-gruppo. In particolare, l'Agenzia conferma che l'agevolazione può essere fruita, al ricorrere delle altre condizioni, da un soggetto che commissiona un'attività di ricerca ad una società facente parte del medesimo gruppo.

### 3.4 Spese relative a privative industriali

Nella categoria in oggetto rientrano i costi sostenuti per l'acquisizione di "competenze tecniche" nonché quelli relativi all'acquisizione di "privative industriali". Tuttavia, 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.

A titolo esemplificativo, così come indicato dalla Circolare 5/E/2016, rientrano in tali tipologie di costi quelli sostenuti per due diligence, consulenze propedeutiche, predisposizione di accordi di cessione o concessione in licenza di brevetti, predisposizione di accordi di segretezza.

---

<sup>10</sup> Sono agevolabili i costi relativi ai beni materiali ammortizzabili, diversi dai terreni e dai fabbricati, non necessariamente tipici di laboratorio, ma solitamente utilizzati dall'impresa per svolgere una delle attività ammissibili.

<sup>11</sup> In relazione all'effettivo impiego per le attività di ricerca e sviluppo.

Sempre a titolo esemplificativo, i servizi connessi al procedimento di brevettazione o registrazione sono rappresentati da consulenze propedeutiche, deposito della domanda di brevetto o di registrazione, estensione della domanda di brevetto o registrazione, conversione ed ogni istanza a queste connesse.

Infine la suddetta Circolare stabilisce che le spese relative alle privative industriali rilevano sia nel caso di produzione interna, sia nel caso di acquisto da fonti esterne.

### 3.4 Altre spese agevolabili

Per le imprese non soggette a revisione legale dei conti e prive di un collegio sindacale è previsto un credito d'imposta in misura pari alle spese sostenute e documentate con riferimento all'attività di certificazione contabile, entro un limite massimo di euro 5.000 per ciascun periodo d'imposta per il quale si intende beneficiare dell'agevolazione.

## 4. Riconoscimento e misura del credito d'imposta

---

Il credito d'imposta è riconosciuto fino ad un importo massimo annuale di euro 5 milioni per ciascun beneficiario, a condizione che:

- a) siano sostenute spese per attività di ricerca e sviluppo almeno pari ad euro 30.000<sup>12</sup>;
- b) la spesa complessiva ecceda la media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31.12.2015<sup>13</sup>.

Il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del:

- 25% della spesa incrementale, rispetto alla media del triennio precedente, relativa ai costi per strumenti e attrezzature di laboratorio e per le privative industriali;
- 50% della spesa incrementale, rispetto alla media del triennio precedente, relativa ai costi del personale e dei contratti di ricerca.

Si evidenzia che per "spesa incrementale" si intende l'ammontare dei costi sostenuti nel periodo d'imposta in eccedenza rispetto alla media annuale riferita ai rispettivi medesimi costi sostenuti nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso<sup>14</sup>, ovvero nel minor periodo decorrente dalla data di costituzione.

---

<sup>12</sup> Limite da verificare con riferimento a ciascun periodo d'imposta per il quale si intende effettivamente accedere all'agevolazione e non in tutti i periodi d'imposta potenzialmente agevolati.

<sup>13</sup> Per le imprese in attività da meno di tre periodi d'imposta, a decorrere dalla data di costituzione.

<sup>14</sup> Anni 2012, 2013 e 2014, per i soggetti "solari".

La Circolare 5/E/2016 sottolinea che il credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo è cumulabile con altre misure di favore (Patent Box ad esempio), salvo che le norme disciplinanti le altre agevolazioni dispongano diversamente.

## 5. Utilizzo del credito d'imposta

---

Il credito d'imposta per ricerca e sviluppo deve essere indicato non solo nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel quale sono stati sostenuti i costi, ma anche nelle dichiarazioni relative ai periodi d'imposta successivi, fintanto che non se ne conclude l'utilizzo.

Tuttavia, tale credito non concorre né alla formazione del reddito ai fini IRES/IRPEF né tantomeno alla formazione della base imponibile IRAP.

Il credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo non è sottoposto ad alcuna istanza preventiva. Pertanto, lo stesso è utilizzabile:

- direttamente in compensazione nel modello F24<sup>15</sup>;
- a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in cui i costi sono stati sostenuti<sup>16</sup>.

6

## 6. Documentazione

---

Le imprese beneficiarie del credito d'imposta sono tenute a conservare tutta la documentazione utile a dimostrare l'ammissibilità e l'effettività dei costi sulla base dei quali è stata determinata l'agevolazione.

È previsto che la documentazione contabile relativa al credito d'imposta in esame debba essere certificata. Tale certificazione deve essere allegata al bilancio.

La certificazione della documentazione contabile, da allegare al bilancio, deve essere effettuata da un revisore legale dei conti o dal Collegio sindacale. Tuttavia, le imprese con bilancio certificato sono esenti dagli obblighi di certificazione in esame.

---

<sup>15</sup> Non si applicano: il limite generale annuale di 700.000,00 euro per le compensazioni nel modello F24; il limite annuale di 250.000,00 euro per la compensazione dei crediti d'imposta derivanti da agevolazioni fiscali, da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi; il divieto di compensazione dei crediti relativi ad imposte erariali in presenza di debiti iscritti a ruolo per un ammontare superiore a euro 1.500.

<sup>16</sup> A titolo esemplificativo, in caso di investimenti agevolabili realizzati nell'esercizio 2015, il credito d'imposta maturato può essere utilizzato in compensazione, tramite il modello F24, a partire dall'1° gennaio 2016.

## 7. Controlli

---

L'Agenzia delle Entrate effettua controlli finalizzati a verificare non solo la sussistenza delle condizioni di accesso al credito d'imposta, ma anche la conformità delle attività e dei costi di ricerca e sviluppo.

Nel caso in cui, a seguito di verifiche, l'AdE accerti l'indebita fruizione del credito d'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, provvederà al recupero del relativo importo, maggiorato di interessi e sanzioni.

\*\*\*\*\*

Si resta a disposizione per ogni eventuale chiarimento ed approfondimento.

Roma, 20 maggio 2016

**Dott. Giuseppe Giannotto**

giuseppegiannotto@fiorentinoassociati.it

**Dott. Antonino Fiorentino**

antoninofiorentino@fiorentinoassociati.it

**Dott. Marco Fiorentino**

marcofiorentino@fiorentinoassociati.it

### **DISCLAIMER**

*Il presente lavoro ha il solo scopo di fornire informazioni di carattere generale. Di conseguenza, non costituisce un parere tecnico né può in alcun modo considerarsi come sostitutivo di una consulenza specifica.*