

# Credito di imposta per ricerca e sviluppo

di Fabio Carriolo

## Aspetti generali

La disciplina del credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo, introdotta dall'art. 3 del D.L. 23.12.2013, n. 145 [convertito con modificazioni dalla L. 21.2.2014, n. 9], è stata oggetto di modificazioni a opera dell'art. 1, c. 35, della L. 23.12.2014, n. 190 [legge di Stabilità 2015].

Le relative disposizioni applicative sono state emanate con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dello sviluppo economico del 27 maggio 2015, pubblicato nella G.U. n. 174 del 29.7.2015.

Con la circolare 16.3.2016, n. 5/E, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti analizzando i presupposti soggettivi ed oggettivi di accesso al beneficio, le modalità di calcolo e di utilizzo dello stesso, le ipotesi di cumulo con altre agevolazioni e gli adempimenti necessari per la corretta fruizione del credito.

## In generale: definizione di «ricerca e sviluppo»

Secondo la lettura compiuta nella circolare della Fondazione Nazionale Commercialisti [FNC] del 28.2.2015, l'elenco delle attività ammissibili al credito di imposta ricalca quello degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione di matrice comunitaria<sup>1</sup>, comprendendo:

- a) lavori sperimentali o teorici svolti, aventi quale principale finalità l'acquisizione di nuove conoscenze sui fondamenti di fenomeni e di fatti osservabili, senza che siano previste applicazioni o utilizzazioni pratiche dirette [**ricerca fondamentale**] ex par. 1.3., lett. m, della Comunicazione della Commissione Europea<sup>2</sup>];
- b) ricerca pianificata o indagini critiche miranti ad acquisire nuove conoscenze, da utilizzare per mettere a punto nuovi prodotti, processi o servizi o permettere un miglioramento dei prodotti, processi o servizi esistenti ovvero la creazione di

<sup>1</sup> Comunicazione della Commissione Europea 2014/C-198/01, sostitutiva - con decorrenza 1 luglio 2014 - della previgente Comunicazione 2006/C-323/01.

<sup>2</sup> Cfr. nota 3.

componenti di sistemi complessi, necessaria per la ricerca industriale, ad esclusione dei prototipi di cui alla lettera c [«ricerca industriale» ex par. 1.3. lett. q della Comunicazione];

c) acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica e commerciale allo scopo di produrre piani, progetti o disegni per prodotti, processi o servizi nuovi, modificati o migliorati; può trattarsi anche di altre attività destinate alla definizione concettuale, alla pianificazione e alla documentazione concernenti nuovi prodotti, processi e servizi; tali attività possono comprendere l'elaborazione di progetti, disegni, piani e altra documentazione, purché non siano destinati a uso commerciale; realizzazione di prototipi utilizzabili per scopi commerciali e di progetti pilota destinati a esperimenti tecnologici o commerciali, quando il prototipo è necessariamente il prodotto commerciale finale e il suo costo di fabbricazione è troppo elevato per poterlo usare soltanto a fini di dimostrazione e di convalida («sviluppo sperimentale» ex par. 1.3. lett. j);

d) produzione e collaudo di prodotti, processi e servizi, a condizione che non siano impiegati o trasformati in vista di applicazioni industriali o per finalità commerciali.

Questa breve elencazione consente di comprendere che [con una certa approssimazione]:

- è «ricerca» la sperimentazione a applicazione che precede l'elaborazione / creazione di nuove linee, sistemi, prodotti;
- è «sviluppo» la vera e propria creazione di un nuovo prodotto / processo / servizio da immettere sul mercato.

### **Qualche precisazione introduttiva**

Secondo quanto espone la circolare dell'Agenzia delle Entrate, sopra citata, questo credito di imposta non soggiace alla limitazione delle risorse, determinata, in passato, dal finanziamento connesso all'utilizzo dei fondi strutturali europei, e si caratterizza dunque per una più rapida possibilità di fruizione da parte dei beneficiari, non necessitando di alcuna presentazione di istanze mediante specifiche procedure telematiche.

Secondo la versione attualmente vigente, l'art. 3 del D.L. n. 145/2013 riconosce, per i periodi di imposta a decorrere da quello successivo a quello in corso al 31.12.2014 e fino al periodo in corso al 31.12.2019, a tutte le imprese - senza limiti di fatturato e indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano e dal

regime contabile adottato - che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo, un credito di imposta pari al 25% delle spese incrementalmente sostenute rispetto alla media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31.12.2015.

La misura del credito è elevata al 50% per le spese relative al personale altamente qualificato e per quelle relative a contratti di ricerca c.d. «extra-muros» [contratti con Università, enti di ricerca e altre imprese, comprese le *start-up* innovative di cui all'art. 25 del D.L. 18.10.2012, n. 179, convertito dalla L. 17.12.2012, n. 221].

Il credito di imposta spetta fino a un importo massimo annuale di 5 milioni di euro per ciascun beneficiario, a condizione che siano sostenute spese per attività di ricerca e sviluppo almeno pari ad euro 30.000.

Il credito può essere utilizzato esclusivamente in compensazione, senza applicare il tetto massimo di 250.000 euro previsto per i crediti di imposta agevolativi da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi, né il limite generale di compensabilità pari a euro 700.000 [art. 3, comma 8, D.L. n. 145/2013].

La circolare rammenta anche che la legge di stabilità 2015, oltre a disciplinare il credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo, ha introdotto **l'ulteriore misura agevolativa del «patent box», volta ad incentivare gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo finalizzati all'acquisizione, al mantenimento, allo sviluppo ed all'accrescimento dei beni immateriali.** Al riguardo è affermato che i costi rilevanti ai fini dell'attribuzione del credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo rilevano per il loro intero importo anche ai fini della **determinazione del reddito detassato nel regime di *patent box*.**

### La platea soggettiva

Sotto il profilo soggettivo, il credito di imposta si rivolge alle imprese che – indipendentemente dalla natura giuridica, dal settore economico in cui operano, dal regime contabile adottato, nonché dalle dimensioni aziendali – effettuano **investimenti per attività di ricerca e sviluppo**, così come individuate dalla norma e dal decreto attuativo.

Sono ammesse all'agevolazione sia le imprese residenti nel territorio dello Stato che le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di imprese non residenti.

Secondo quanto rileva l'Agenzia, in assenza di un'espressa esclusione normativa, l'agevolazione può intendersi estesa anche agli enti non commerciali, con riferimento all'attività commerciale eventualmente esercitata, nonché alle imprese agricole che determinano il reddito agrario ai sensi dell'art. 32 del TUIR. Sono inoltre compresi

tra i soggetti beneficiari i consorzi e le reti di imprese.

Il beneficio invece non spetta, secondo l'Agenzia, ai soggetti sottoposti a procedure concorsuali non finalizzate alla continuazione dell'esercizio dell'attività economica [come solitamente avviene nei casi di fallimento e di liquidazione coatta.

All'interno dell'arco temporale interessato – per i soggetti solari, dal 2015 al 2019 -, possono beneficiare dell'agevolazione anche le imprese che intraprendono l'attività a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014 [2015 per i soggetti solari].

### **L'ambito oggettivo**

Le attività di ricerca e sviluppo agevolabili possono essere svolte anche in ambiti diversi da quelli scientifico e tecnologico [ad esempio, in ambito storico o sociologico], atteso che, in linea generale, le attività in questione sono volte all'acquisizione di nuove conoscenze, all'accrescimento di quelle esistenti e all'utilizzo di tali conoscenze per nuove applicazioni.

Ribadendo che sono agevolate le attività sopra menzionate riferite alla ricerca fondamentale, alla ricerca industriale e allo sviluppo sperimentale, la circolare sottolinea tra l'altro che:

- 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 queste modifiche rappresentano miglioramenti;
- sono quindi escluse dal perimetro dell'agevolazione le modifiche non significative di prodotti e di processi (come modifiche stagionali, modifiche di design di un prodotto, la mera sostituzione di un bene strumentale, i miglioramenti, qualitativi o quantitativi derivanti dall'utilizzo di sistemi di produzione simili a quelli già usati);
- sono invece agevolabili le modifiche di processo o di prodotto che apportano cambiamenti o miglioramenti significativi delle linee e/o delle tecniche di produzione o dei prodotti (come la sperimentazione di una nuova linea produttiva, nonché la modifica delle caratteristiche tecniche e funzionali di un prodotto).

### **Gli investimenti ammissibili**

Le tipologie di spesa agevolabili sono quattro e, nello specifico, quelle relative a:

- a) 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;

- b) quote di ammortamento delle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio, nei limiti dell'importo risultante dall'applicazione dei coefficienti stabiliti con D.M. 31.12.1988, 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;
- c) spese relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese, comprese le start-up innovative di cui all'art. 25 del D.L. n. 179/2012 (ricerca «*extra muros*»);
- 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.

#### Determinazione dell'agevolazione

Ai sensi dell'art. 5, comma 1, del D.L. n. 145/2013, il credito di imposta è attribuito *«nella misura del 25 per cento delle spese sostenute in eccedenza rispetto alla media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015»*.

Inoltre, il successivo comma 7 prevede che *«per le spese relative alle lettere a) e c) del comma 6 il credito di imposta spetta nella misura del 50 per cento delle medesime»*.

Quindi:

- un gruppo di spese – rappresentate dalle quote di ammortamento delle spese di acquisizione o utilizzazione di **strumenti e attrezzature di laboratorio** (lett. b) e dalle spese di acquisizione delle **competenze tecniche e privative industriali** (lett. d) – beneficia dell'aliquota del 25%;
- un altro gruppo di spese – rappresentate dai costi per l'**assunzione di personale altamente qualificato** impiegato nell'attività di ricerca (lett. a) e dai costi per la **ricerca extra muros** (lett. c) – gode dell'aliquota maggiorata del 50%.

In base al comma 3 dell'art. 3, il credito di imposta è riconosciuto fino ad un importo massimo annuale di euro 5 milioni per ciascun beneficiario, a condizione che siano sostenute spese per attività di ricerca e sviluppo almeno pari a euro 30.000 in ciascun periodo di imposta.

Oltre a ciò, la spesa complessiva per investimenti in attività di ricerca e sviluppo in ciascun periodo di imposta in relazione al quale si intende fruire dell'agevolazione deve eccedere la media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta

precedenti a quello in corso al 31.12.2015.

Ai fini del raggiungimento dei 30.000 euro di investimenti minimi nel corso del periodo di imposta assumono rilevanza tutti i costi relativi agli investimenti realizzati, secondo le indicazioni del decreto attuativo.

### **Precisazioni**

Non è necessario effettuare investimenti di importo pari almeno a euro 30.000 in tutti i periodi di imposta potenzialmente agevolati essendo sufficiente che tale soglia sia raggiunta nel singolo periodo di imposta in relazione al quale l'impresa ha intenzione di beneficiare dell'agevolazione.

Ad esempio, un'impresa che chiude l'esercizio il 31 dicembre ed effettua investimenti in attività di ricerca e sviluppo nei periodi di imposta 2015, 2017 e 2019 sostenendo una spesa complessiva pari, rispettivamente, a euro 35.000, euro 28.000 ed euro 38.000, può potenzialmente fruire dell'agevolazione per gli investimenti relativi al periodo di imposta 2015 e per quelli relativi al periodo di imposta 2019.

Nel caso in cui il periodo di imposta dell'impresa beneficiaria abbia durata inferiore o superiore a 12 mesi, l'importo di 30.000 euro, richiesto quale ammontare minimo di spesa per l'accesso al beneficio, deve essere ragguagliato alla durata del periodo stesso.

Accertata la sussistenza della condizione dell'investimento minimo, occorre verificare che la spesa complessiva per investimenti in attività di ricerca e sviluppo, effettuata in ciascun periodo di imposta in relazione al quale si intende fruire dell'agevolazione, rappresenti un incremento rispetto alla media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31.12.2015.

A tale fine occorre determinare la «spesa incrementale complessiva» nel seguente modo:

<b>spese per investimenti nel periodo di imposta d'imposta in relazione al quale si intende fruire dell'agevolazione</b>	<b>(meno -)</b>	<b>media annuale delle medesime spese realizzate nei 3 periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31.12.2015</b>
--	-----------------	--

Il **triennio di riferimento** per il calcolo della media degli investimenti pregressi è costituito dai tre periodi di imposta che precedono il primo periodo di applicazione dell'agevolazione (cioè dal periodo di imposta in corso al 31.12.2014 e dai due periodi precedenti).

Questa media di riferimento rimane fissa, avendo sempre a riferimento il triennio che precede il periodo di imposta in corso al 31.12.2015.

La circolare chiarisce che la media dei costi per investimenti in ricerca e sviluppo sostenuti nel triennio di riferimento deve essere calcolata includendo anche i periodi di imposta in cui tali costi non sono stati sostenuti. Il computo va quindi effettuato su tutti e tre i periodi di imposta, anche se in uno o più di essi l'importo di tali investimenti è pari a zero, e il risultato ottenuto deve essere diviso per il numero delle annualità, pari a tre.

Conseguentemente, se in nessuno dei tre periodi di imposta di riferimento sono stati sostenuti costi di ricerca e sviluppo, in assenza di investimenti pregressi su cui operare il confronto, il credito deve essere determinato sull'intero ammontare dei costi sostenuti in ciascun periodo di imposta in relazione al quale si intende fruire dell'agevolazione.

Il confronto tra le spese per investimenti del periodo «agevolabile» e la media del triennio 2012/2014 va fatto guardando ai «*medesimi investimenti*». Ciò induce a ritenere che nel computo della media di riferimento rientrino gli investimenti appartenenti alla medesima tipologia di quelli indicati come agevolabili dal comma 1 dell'art. 4 del decreto attuativo.

Al fine quindi di garantire l'omogeneità dei valori comparati, i criteri adottati per l'individuazione e il computo degli investimenti valgono anche per gli investimenti degli esercizi precedenti da assumere ai fini del confronto, tenere conto esclusivamente degli investimenti appartenenti alle medesime tipologie di quelli indicati come agevolabili dal comma 6 dell'art. 3.

La soglia minima di investimento pari a euro 30.000, prevista come requisito di accesso all'agevolazione, non assume rilevanza ai fini del calcolo della media di riferimento; conseguentemente, in tale calcolo devono essere compresi anche gli investimenti di importo inferiore a tale ammontare.

**Misura del credito di imposta**

Ai fini del calcolo del credito di imposta spettante, è necessario dapprima determinare la spesa incrementale agevolabile separatamente per ciascun gruppo di spese, confrontando l'ammontare dei costi di cui alle lettere a) e c) [strumenti e attrezzature di laboratorio; competenze tecniche e privative industriali] e l'ammontare dei costi di cui alle lettere b) e d) [assunzione di personale altamente qualificato e ricerca *extra muros*] del comma 1 dell'art. 4 del decreto attuativo sostenuti nel periodo di imposta per il quale si intende fruire dell'agevolazione con la media annuale riferita ai rispettivi medesimi costi sostenuti nei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31.12.2015. Per la concreta determinazione dell'importo spettante, l'ultimo periodo del comma 3 dell'articolo 5 in commento prevede che "il credito di imposta è, in ogni caso, calcolato sulla spesa incrementale riferita ai costi di cui alle lettere a) e c) ovvero di cui alle lettere b) e d) del comma 1 dell'articolo 4 nei limiti della spesa incrementale complessiva".

Qualora, a seguito dell'operazione di determinazione della spesa incrementale agevolabile [in base al confronto con la media del triennio di osservazione], entrambi i gruppi di spese dovessero evidenziare un incremento, il credito di imposta spettante dovrà essere determinato applicando a ciascun incremento l'aliquota del credito di imposta prevista per il relativo gruppo di spese [25 per cento o 50 per cento].

Se invece l'incremento dovesse riguardare soltanto uno dei due gruppi di spese, il credito di imposta dovrà essere calcolato applicando l'aliquota, prevista per il gruppo di spese che ha evidenziato l'incremento, sull'ammontare della spesa incrementale complessiva.

Il credito di imposta è utilizzabile esclusivamente in **compensazione**, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello i cui costi sono stati sostenuti. Può quindi verificarsi la seguente situazione – tipo:

triennio di osservazione	anno agevolato	primo periodo di imposta di fruizione
2012/2014	2015	2016 [Unico 2017]

**Controlli**

Secondo il decreto attuativo, l'Agenzia delle Entrate svolge l'attività di controllo sulla base dell'apposita documentazione contabile certificata.

In particolare, ai fini della corretta fruizione del credito di imposta, l'Agenzia verifica la sussistenza delle condizioni richieste dalla disciplina agevolativa, nonché l'ammissibilità delle attività e dei costi sulla base dei quali è stato determinato il credito di imposta.

Nel caso in cui si rendessero necessarie valutazioni di carattere tecnico in ordine all'ammissibilità di specifiche attività, ovvero alla pertinenza e congruità dei costi sostenuti, l'Agenzia può richiedere al Ministero dello sviluppo economico (MISE) di esprimere il proprio parere.

Se, a seguito dei controlli, viene 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 provvede 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.

In particolare, in caso di utilizzo del credito di imposta in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste, risulta applicabile la sanzione pari al 30% del credito utilizzato [art. 13, comma 4, del D.Lgs. n. 471/1997].

Se invece è utilizzato in compensazione un credito di imposta **inesistente**, si rende applicabile la sanzione dal 100% al 200% della misura del credito stesso [art. 13, comma 5, D.Lgs. n. 471/1997]. Per tale sanzione, secondo quanto afferma l'Agenzia, non può applicarsi la definizione agevolata prevista dagli artt. 16, comma 3, e 17, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997.

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 operazioni di liquidazione e controllo formale delle dichiarazioni: si configura ad esempio un'ipotesi di **inesistenza** del credito nel caso in cui non siano stati sostenuti i costi per attività di ricerca e sviluppo.

19 aprile 2016

Fabio Carriolo