

## Premessa

Il D.L. 145/2013 e successive modifiche e integrazioni, riconosce a tutte le imprese che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo, senza limiti di fatturato e indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano e dal regime contabile adottato, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2019, un credito d'imposta per investimenti in misura pari al 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". Per le spese relative all'assunzione di personale altamente qualificato e per quelle relative a contratti di ricerca (c.d. *extra-muros*), il credito d'imposta spetta nella misura del 50 per cento.

Il credito d'imposta è stato oggetto di successivi interventi normativi per effetto della Legge n°190/2014 (Legge di Stabilità 2015) e della Legge 232/2016 (Legge di Bilancio 2017). In data 27 maggio 2015, il decreto del MEF emanato di concerto con il Ministro dello Sviluppo Economico ha definito le modalità attuative dell'agevolazione e con la Circolare n. 5/E del 16 marzo 2016, sono stati forniti i primi chiarimenti interpretativi sull'applicazione del beneficio fiscale in commento. Le indicazioni fornite in tali documenti nonostante le modifiche intercorse alla normativa originaria, da ultimo per effetto della Legge di Bilancio 2017, possono essere ancora considerate valide ai fini della valutazione o meno della spettanza del beneficio fiscale in commento.

Il percorso di trattazione seguirà i seguenti punti di commento:

- novità della Legge di Bilancio 2017 e i chiarimenti forniti dalla circolare A.D.E. n. 13/e 2017;
- soggetti beneficiari;
- individuazione dell'attività di R&S;
- interventi agevolabili;
- determinazione dell'agevolazione con una serie di esempi pratici.

## Le novità della Legge di Bilancio 2017

La Legge di Bilancio 2017 ha prorogato di un anno il periodo temporale nel quale possono essere effettuati gli investimenti ammissibili (fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020) e ha potenziato il beneficio prevedendo, con decorrenza

dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016:

- l'applicazione di un'aliquota unica del credito d'imposta, pari al 50 per cento, a prescindere dalla tipologia di investimenti effettuati;
- l'ammissibilità delle spese relative a tutto il "personale impiegato nell'attività di ricerca e sviluppo", non essendo più richiesto il requisito di specializzazione, secondo il quale detto personale doveva essere "altamente qualificato";
- l'incremento a 20 milioni di euro (dagli originari 5 milioni di euro) dell'importo massimo annuale del credito d'imposta spettante a ciascun beneficiario.

Il credito d'imposta può essere utilizzato anche dalle imprese residenti o dalle stabili organizzazioni, nel territorio dello Stato, di soggetti non residenti nel caso di contratti stipulati con imprese residenti o localizzate in altri Stati membri dell'Unione Europea, negli Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo ovvero in Stati inclusi nella lista degli Stati con i quali è attuabile lo scambio di informazioni ai sensi delle convenzioni per evitare le doppie imposizioni.

Le novità introdotte hanno efficacia a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso il 31 dicembre 2016.

### Soggetti beneficiari

Come da ultime modifiche della Legge 232/2016 a tutte le imprese, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano nonché dal regime contabile adottato, che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e **fino a quello in corso al 31 dicembre 2020**, è attribuito un credito d'imposta nella misura **del 50** 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.

Il credito d'imposta in commento spetta anche alle imprese residenti o alle stabili organizzazioni, nel territorio dello Stato, di soggetti non residenti che eseguono le attività di ricerca e sviluppo nel caso di contratti stipulati con 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 G.U. n. 220 del 19 settembre 1996.

Ulteriori soggetti ammessi all'agevolazione possono essere così individuati:

- gli enti non commerciali, con riferimento all'attività commerciale eventualmente esercitata;
- le imprese agricole che determinano il reddito agrario ai sensi dell'articolo 32 del T.U.I.R.;
- consorzi e reti di imprese.

### Attività di R&S

Il credito d'imposta in trattazione viene riconosciuto per le attività di ricerca e sviluppo.

Cosa si intende per attività di R&S?

Nell'ambito del credito d'imposta in commento possono dare diritto all'agevolazione le seguenti attività di ricerca e sviluppo.

### LE ATTIVITÀ DI RICERCA E SVILUPPO AGEVOLABILI

<b>LAVORI SPERIMENTALI O TEORICI</b>	Aventi quale principale finalità l'acquisizione di nuove conoscenze sui fondamenti di fenomeni e di fatti osservabili, senza che siano previste applicazioni o utilizzazioni pratiche dirette.
<b>RICERCA PIANIFICATA O INDAGINI CRITICHE</b>	Miranti ad acquisire nuove conoscenze, da utilizzare per mettere a punto nuovi prodotti, processi o servizi o permettere un miglioramento dei prodotti, processi o servizi esistenti ovvero la creazione di componenti di sistemi complessi, necessaria per la ricerca industriale, ad esclusione dei prototipi di cui al punto successivo.

## CONOSCENZE

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.

## Prodotti

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.

**Non si considerano attività di ricerca e sviluppo le modifiche ordinarie o periodiche apportate a prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione, servizi esistenti e altre operazioni in corso, anche quando tali modifiche rappresentino miglioramenti.**

Le attività di ricerca e sviluppo, che devono ricadere nell'elencazione contenuta nelle menzionate disposizioni, possono essere svolte anche in ambiti diversi da quelli scientifico e tecnologico (ad esempio, in ambito storico o sociologico) considerando che, in linea generale, le attività di ricerca e sviluppo sono volte all'acquisizione di nuove conoscenze, all'accrescimento di quelle esistenti e all'utilizzo di tali conoscenze per nuove applicazioni.

Gli interventi agevolabili

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

- personale impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo;
- quote di ammortamento delle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio (devono essere acquisiti dall'impresa, a titolo di proprietà o di utilizzo), nei limiti dell'importo risultante dall'applicazione dei coefficienti stabiliti dalla normativa di riferimento, **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'Imposta**

**sul Valore Aggiunto;**

- spese relative a contratti di ricerca (*extra- muros*) stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese comprese le start-up innovative di cui all'articolo 25 del Decreto-Legge 18 ottobre 2012, n. 179, convertito, con modificazioni, dalla Legge 17 dicembre 2012, n. 221;
- 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 - Esempi pratici

Il credito d'imposta è riconosciuto nei limiti della spesa incrementale complessiva, costituita dalla differenza positiva tra l'ammontare di tutti gli investimenti realizzati nel periodo d'imposta per il quale si intende fruire dell'agevolazione e l'investimento medio relativo ai tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015. La spesa complessiva per investimenti in attività di ricerca e sviluppo, effettuata in ciascun periodo d'imposta in relazione al quale si intende fruire dell'agevolazione, deve **ammontare almeno ad euro 30.000**" ed eccedere la media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015. Come ribadito nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n° 13/E del 2017 non è necessario effettuare investimenti d'importo pari almeno a euro 30.000 in tutti i periodi d'imposta potenzialmente agevolati essendo sufficiente che tale soglia sia raggiunta nel singolo periodo d'imposta, in relazione al quale l'impresa ha intenzione di beneficiare dell'agevolazione.

Ai fini della richiesta del beneficio fiscale occorre dunque verificare che:

- nel singolo periodo di imposta in relazione al quale l'impresa ha intenzione di

beneficiare dell'agevolazione, gli investimenti in attività di R&S devono essere almeno pari a 30.000 €;

### **ESEMPIO**

Un'impresa che chiude l'esercizio il 31 dicembre ed effettua investimenti in attività di ricerca e sviluppo nei periodi d'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.

- la spesa complessiva per investimenti in attività di ricerca e sviluppo, effettuata in ciascun periodo d'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 dicembre 2015.

### **CALCOLO**

Con riferimento al 2° punto, è necessario definire la "spesa incrementale complessiva", ossia "la differenza positiva tra l'ammontare complessivo delle spese per investimenti in attività di ricerca e sviluppo sostenute nel periodo d'imposta in relazione al quale si intende fruire dell'agevolazione e la media annuale delle medesime spese realizzate nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015" (2012-2013-2014).

### **NOTA BENE**

Per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, relativamente ai quali il credito d'imposta compete per gli investimenti realizzati dal 1° gennaio 2015 al 31 dicembre 2019, il triennio di riferimento, per il calcolo della media degli investimenti effettuati, è compreso tra il 1° gennaio 2012 e il 31 dicembre 2014 (2012-2013-2014).

Per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, il "triennio" da assumere ai fini del calcolo della media degli investimenti è costituito, in concreto, dai tre periodi d'imposta precedenti al primo periodo agevolabile. Così, ad esempio, per un'impresa con periodo d'imposta 1° aprile - 31 marzo, il credito d'imposta compete per gli investimenti realizzati dal 1° aprile 2015 al 31 marzo 2020 e il triennio di riferimento, per il calcolo della media degli investimenti effettuati, è compreso tra il 1° aprile 2012 e il 31 marzo 2015.

Si precisa che il credito d'imposta spetta anche alle "imprese in attività da meno di tre periodi d'imposta" ai fini del calcolo della spesa incrementale, "la media degli investimenti è calcolata sul minor periodo a decorrere dal periodo di costituzione".

In via generale il computo va effettuato, quindi, su tutti e tre i periodi d'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.

### **Assenza di "spesa incrementale complessiva"**

Un imprenditore, in attività da più di tre anni rispetto al primo periodo di applicazione dell'agevolazione (i.e., periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2015), realizza, nel 2016, investimenti agevolabili pari ad euro 95.000:

- di cui euro 65.000 per il gruppo di spese agevolabili nella misura del 50 per cento;
- ed euro 30.000 per il gruppo di spese agevolabili nella misura del 25 per cento.

A fronte d'investimenti rilevanti effettuati nei periodi d'imposta precedenti (2012, 2013 e 2014) e precisamente:

nel 2012 per euro 80.000, di cui euro:

- 50.000 relativi al primo gruppo di spese;
- ed euro 30.000 relativi al secondo gruppo di spese;

nel 2013 per euro 100.000, di cui:

- euro 60.000 relativi al primo gruppo di spese;
- euro 40.000 relativi al secondo gruppo di spese;

nel 2014 per euro 120.000, di cui:

- euro 70.000 relativi al primo gruppo di spese;
- euro 50.000 relativi al secondo gruppo di spese.

La media degli investimenti pregressi risulta complessivamente pari ad euro 100.000  $[(80.000+100.000+120.000) /3]$ .

Conseguentemente, la "spesa incrementale complessiva", pari alla differenza tra gli investimenti realizzati nel periodo d'imposta 2015 (euro 95.000) e la suddetta media (euro 100.000), risulta essere negativa  $(95.000 -100.000 = -5.000)$ . Poiché il beneficio spetta a condizione che vi sia un incremento complessivo delle spese, al contribuente non compete alcun credito d'imposta in quanto, pur sussistendo un incremento degli investimenti relativi al primo gruppo di spese, manca l'incremento complessivo delle spese.

**Presenza di “spesa incrementale complessiva” e di “spesa incrementale agevolabile” per entrambi i gruppi di spese.**

Un imprenditore, in attività da più di tre anni rispetto al primo periodo di applicazione dell'agevolazione (i.e., periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2015), realizza, **nel 2016, investimenti agevolabili pari ad euro 800.000:**

☐ di cui euro 500.000 per il primo gruppo di spese, agevolabili nella misura del 50 per cento;

☐ ed euro 300.000 per secondo gruppo di spese, agevolabili nella misura del 25 per cent:

Investimenti rilevanti effettuati nei periodi d'imposta precedenti (2012, 2013 e 2014), precisamente:

• nel 2012 per euro 650.000:

☐ di cui euro 500.000 relativi al primo gruppo di spese;

☐ ed euro 150.000 relativi al secondo gruppo di spese;

• nel 2013 per euro 550.000:

☐ di cui euro 300.000 relativi al primo gruppo di spese;

☐ ed euro 250.000 relativi al secondo gruppo di spese;

• nel 2014 per euro 600.000:

☐ di cui euro 400.000 relativi al primo gruppo di spese;

☐ ed euro 200.000 relativi al secondo gruppo di spese.

**Ai fini del calcolo della “spesa incrementale complessiva”, la media degli investimenti pregressi risulta complessivamente pari ad euro 600.000 [(650.000+550.000+600.000)/3].**

**Spesa incrementale complessiva** = investimenti realizzati nel periodo d'imposta 2015 (euro 800.000) e la suddetta media di riferimento (euro 600.000) = 200.000 (800.000- 600.000).

Per stabilire l'importo del credito d'imposta spettante si ricorda che per gli investimenti effettuati fino al 31 dicembre 2016 è necessario determinare separatamente per ciascun gruppo di spese “la spesa incrementale agevolabile” rappresentata dalla differenza tra l'ammontare degli investimenti realizzati nel periodo d'imposta per il quale si intende fruire dell'agevolazione e il valore dell'investimento medio realizzato nei tre esercizi precedenti a quello di prima applicazione dell'agevolazione.

Tale valore risulta essere pari a:

☐ euro 400.000 [(500.000+300.000+400.000) / 3] per il primo gruppo di spese; e,

☐ euro 200.000 [(150.000+250.000+200.000) / 3] per il secondo gruppo di spese.

Di conseguenza:

• “la spesa incrementale agevolabile” relativa al primo gruppo di spese - pari alla differenza tra l'investimento realizzato nel periodo d'imposta 2015 (euro 500.000) e la suddetta media (euro 400.000) - risulta essere di euro 100.000 (500.000-400.000);

• “la spesa incrementale agevolabile” relativa al secondo gruppo di spese - pari alla differenza tra l'investimento realizzato nel periodo d'imposta 2015 (euro 300.000) e la suddetta media (euro 200.000) - risulta essere di euro 100.000 (300.000-200.000).

Tenuto conto che per entrambi i gruppi di spese vi è un incremento, a ciascun incremento viene applicata l'aliquota agevolativa stabilita per il gruppo corrispondente. Di conseguenza, il credito d'imposta maturato, utilizzabile in compensazione a decorrere dal 1° gennaio 2017, ammonta complessivamente a euro 75.000 (100.000×50%=50.000 + 100.000×25%=25.000).

### **ESEMPIO**

Un'impresa nel 2017 effettua investimenti agevolabili pari ad € 200.000; gli investimenti rilevanti effettuati nei periodi di imposta 2012-2013-2014 ammontano ad euro:

- 80.000 nel 2012;
- 100.000 nel 2013;
- 120.000 nel 2014.

**Il requisito della spesa minima è rispettato in quanto la spesa sostenuta è superiore a € 30.000.**

Verifichiamo l'incremento complessivo della spesa per attività di R&S:

- ® **investimenti realizzati nel 2017 € 200.000;**
- ® **media investimenti pregressi (80.000+100.000+120.000) = 100.000;**
- ® **beneficio effettivo spettante = 200.000-100.000=100.000\*50%(unica aliquota applicabile) = 50.000.**

Considerando le novità introdotte dalla Legge di Bilancio 2017 e i chiarimenti forniti dalla Circolare n°13/E 2017 trova applicazione di un'aliquota unica del credito d'imposta, pari al 50 per cento, a prescindere dalla tipologia d'investimenti effettuati; non vale più l'indicazione operativa per effetto della quale per determinare "la spesa incrementale agevolabile" era necessario individuarla separatamente per ciascun gruppo di spese, confrontando l'ammontare dei costi agevolabili al 50% e l'ammontare dei costi agevolabili al 25% sostenuti nel periodo d'imposta per il quale si intende fruire dell'agevolazione con la media annuale riferita ai rispettivi medesimi costi sostenuti nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015.

Il credito d'imposta, utilizzabile solo in compensazione (le compensazioni devono essere effettuate presentando il modello F24 esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate, Entratel o Fisconline). Deve essere indicato nel quadro RU del modello di dichiarazione relativo al periodo d'imposta nel corso del quale il credito stesso è maturato (i.e., il periodo d'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.

Inoltre:

ü può essere fruito annualmente per importi anche superiori al limite di euro 250.000 applicabile ai crediti d'imposta agevolativi in base al citato articolo 1, comma 53, della Legge n. 244 del 2007;

- ü non si applica il limite generale di compensabilità di crediti d'imposta e contributi di cui all'articolo 34 della Legge n. 388 del 2000, pari a euro 700.000 a decorrere dal 1° gennaio 2014.
- ü non si applica neanche la preclusione di cui all'articolo 31 del Decreto-Legge 31 maggio 2010, n. 78, che prevede un divieto di compensazione ai sensi dell'articolo 17, comma 1, del Decreto Legislativo n. 241 del 1997 dei crediti relativi alle imposte erariali in presenza di debiti iscritti a ruolo, per imposte erariali ed accessori, di ammontare superiore a euro 1.500;
- ü non concorre alla formazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, comprese le relative addizionali regionali e comunali, né alla determinazione del valore della produzione netta ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive;
- ü non rileva ai fini della determinazione della quota di interessi passivi deducibile dal reddito d'impresa ai sensi dell'articolo 61 del TUIR;
- ü non rileva ai fini della determinazione della quota di spese e altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, deducibile dal reddito d'impresa ai sensi dell'articolo 109, comma 5, del TUIR.