

FOCUS FISCALE

*Rubrica di novità legislative e giurisprudenziali
riguardanti le piccole e medie imprese*

CREDITO DI IMPOSTA PER LE IMPRESE CHE INVESTONO IN RICERCA E SVILUPPO: PRIME RIFLESSIONI SULLA PORTATA DELLA NUOVA MISURA AGEVOLATIVA

di Nicoletta Galvani

1. Premessa

La legge di Stabilità per il 2015¹, all'art. 1, comma 35, ha introdotto una misura di carattere agevolativo, nello specifico un credito di imposta, spettante alle imprese che effettuano investimenti nell'ambito della ricerca e dello sviluppo.

L'agevolazione in commento ha sostituito il precedente credito di imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo previsto dall'art. 3, del decreto legge 23 dicembre 2013, n.145 (c.d. *Destinazione Italia*), il quale non ha mai trovato concreta applicazione per la mancata emanazione del decreto attuativo.

Anche il comma 35 ha previsto l'emanazione di un decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze di concerto con il Ministero dello Sviluppo economico volto all'adozione delle disposizioni applicative necessarie della suddetta misura: tale decreto attuativo ha visto la luce in data 27 maggio 2015 ed è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale lo scorso 29 luglio².

Va tuttavia specificato che l'attuale misura agevolativa, a differenza della precedente, non richiede più l'utilizzo di fondi comunitari e dunque la preventiva autorizzazione da parte della Commissione europea, comportando quindi l'immediata fruibilità per le imprese, a prescindere dall'emanazione del decreto attuativo.

Il nuovo credito di imposta non solo va a sostituire la precedente misura contenuta all'interno dell'art. 3 del c.d. *Destinazione Italia*, ma ne va a modificare anche " la misura, la decorrenza, la platea di beneficiari, nonché

¹ Legge 23 dicembre 2014, n. 190.

² G.U. n. 174 del 29 luglio 2015.

prevedendo una maggiorazione premiale dello stesso per le spese relative alla ricerca svolta extra- muros e per quelle relative al personale altamente qualificato impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo.”³

2. Ambito di applicazione

Il credito di imposta introdotto dalla Legge di Stabilità 2015 viene riconosciuto a tutte le imprese, a condizione che effettuino investimenti in attività di ricerca e sviluppo a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2019: quindi per i soggetti il cui periodo di imposta coincide con l'anno solare, le annualità interessate dal beneficio in analisi saranno quelle dal 2015 al 2019.⁴

La disposizione in commento è cumulabile con l'agevolazione prevista dall'art. 24 del D.l. 22 giugno 2012 n.83⁵, secondo la quale veniva concesso un credito di imposta alle imprese che assumevano a tempo indeterminato personale altamente qualificato: secondo quanto contenuto nella relazione illustrativa al D.M. 27 maggio 2015, tale cumulo è stato fatto nel rispetto del principio del legittimo affidamento del contribuente, in particolare, evitando di penalizzare quelle imprese che lecitamente avevano assunto personale nel 2014 prevedendo di fruire dei benefici previsti dalla norma per l'anno 2015.

2.1 soggetti beneficiari

L'ambito di applicazione soggettivo di tale misura agevolativa si estende a tutti coloro che sono titolari di reddito d'impresa *“indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano nonché dal regime contabile adottato”*⁶.

Il novellato art. 3 inoltre non fa più alcuna menzione relativa ai limiti di fatturato e alla localizzazione delle imprese, come invece il precedente credito d'imposta, mai entrato in vigore, che prevedeva una soglia massima di fatturato pari ad euro cinquecento milioni per poter fruire dell'agevolazione fiscale. Ad oggi dunque, anche le imprese di maggiori dimensioni che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo possono rientrare tra i soggetti beneficiari. L'agevolazione si applica anche alle imprese costi-

³ Relazione illustrativa al Disegno di legge recante “ disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato” (disegno di legge di Stabilità 2015), atto di Camera n. 2679-bis.

⁴ Il precedente credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo prevedeva invece un periodo di efficacia temporale inferiore: i periodi di imposta agevolabili andavano dal 2014 al 2016.

⁵ Convertito con L. 7 agosto 2012 n. 134.

⁶ Art.1, comma 35, legge n. 190/2014.

tuite da meno di tre periodi di imposta, per le quali la media degli investimenti in attività di ricerca e sviluppo viene calcolata sul minor periodo a decorrere dalla loro costituzione.

Tuttavia, va rilevato che né il comma 35 della legge di Stabilità, né il decreto attuativo, hanno provveduto a risolvere il dubbio riguardante l'estensione del beneficio anche alle NewCo costituite nel 2015: è evidente che il calcolo della media degli investimenti in attività di ricerca e sviluppo, posti in essere negli esercizi precedenti risulterebbe inevitabilmente pari a zero, con conseguente incremento del credito di imposta ottenibile a parità di nuovi investimenti⁷.

Ulteriori dubbi infine, concernono l'estensione del beneficio alle stabili organizzazioni di soggetti non residenti, ai consorzi e alle reti di imprese.

In merito a queste ultime due categorie si è propensi ad adottare una soluzione negativa, in quanto il precedente credito di imposta menzionava espressamente i consorzi e le reti di impresa quali soggetti beneficiari dell'agevolazione, mentre il novellato art. 3 ed il relativo decreto attuativo non ne fanno alcun accenno. Per quel che concerne invece l'inclusione, tra i soggetti beneficiari, delle stabili organizzazioni di soggetti non residenti, anche se il testo del decreto non ne esplicita l'inclusione, tuttavia dalla relazione illustrativa al decreto si evince che tale fattispecie abbia trovato accoglimento. La relazione infatti esclude dal novero dei soggetti beneficiari, coloro che effettuano attività di ricerca e sviluppo su commissione di terzi, in quanto il credito spetta solo alle imprese che investono risorse in attività di ricerca e sviluppo, sia svolgendola direttamente, che commissionandola a terzi: non si considera agevolabile dunque l'attività di ricerca commissionata da un non residente, privo di una stabile organizzazione in Italia, ad una impresa residente o alla stabile organizzazione di un soggetto non residente, mancando per il committente il requisito della territorialità e per i commissionari l'impiego di risorse.

2.2 Attività agevolabili

Le attività di ricerca e sviluppo ammesse a beneficiare del credito di imposta sono elencate al comma 4 del nuovo art. 3 e riportate all'articolo 2 del D.M. 27 maggio 2015: tali attività di ricerca e sviluppo sono state elaborate mutuando le definizioni contenute nella vigente disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione.⁸

Nel dettaglio, sono considerate attività ammissibili:

⁷ In senso positivo vedi Circolare di Confindustria, Area Politiche Fiscali, " *Credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo. I contenuti del Decreto ministeriale e della relazione illustrativa*", Luglio 2015.

⁸ Comunicazione Commissione europea 2014/C 198/01, la quale sostituisce dal 1 luglio 2014 la pervigente Comunicazione della Commissione Europea 2006/C 323/01.

- a) i 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; (*ricerca fondamentale*)
- b) la 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, ad esclusione dei prototipi di cui alla lettera c); (*ricerca industriale*)
- 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; [...] realizzazione di prototipi utilizzabili per scopi commerciali e di progetti pilota destinati ad 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*)
- 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.

Infine l'art. 3, comma 5 chiarisce che non si considerano attività di ricerca e sviluppo le modifiche ordinarie o periodiche apportate a prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione, servizi esistenti ed altre operazioni in corso, anche quando tali modifiche rappresentino dei miglioramenti.

2.3 Costi ammissibili

Ai fini della determinazione del credito di imposta rilevano:

- a) a) i costi relativi al personale altamente qualificato in possesso di un titolo di dottore di ricerca, o iscritto ad un ciclo di dottorato presso una università italiana o estera, ovvero in possesso di laurea magistrale in discipline di ambito tecnico o scientifico⁹ che sia :
 - 1. dipendente dell'impresa ed impiegato nelle attività sopra menzionate, con esclusione del personale che svolge mansioni amministrative, contabili o commerciali ;
 - 2. in rapporto di collaborazione con l'impresa, compresi i lavoratori autonomi, impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo elencate al

⁹ Si deve tenere conto della classificazione UNESCO Isced (international standard classification of education).

paragrafo 2.2, a condizione che svolga la propria attività presso le strutture della medesima impresa.

Con riferimento a tale categoria, deve essere preso in considerazione ai fini del calcolo delle spese effettuate in ricerca e sviluppo, il costo effettivamente sostenuto dall'impresa per i lavoratori dipendenti o in rapporto di collaborazione, comprensivo della retribuzione lorda ante imposte e dei contributi obbligatori.¹⁰

- b) le quote di ammortamento delle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio, in relazione alla misura ed al periodo di utilizzo per l'attività di ricerca e sviluppo e con un costo unitario non inferiore ad € 2.000.

Ai fini dell'ammissibilità di tale categoria di costi, il decreto specifica che gli strumenti e le attrezzature devono essere acquisiti dall'impresa a titolo di proprietà o di utilizzo, prevedendo specifici metodi di calcolo del costo sostenuto a seconda che il bene sia acquisito tramite locazione finanziaria o mediante locazione non finanziaria.¹¹

- c) le spese relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca ed organismi equiparati e con altre imprese, comprese le start up innovative¹², diverse da quelle che controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa (spese per attività extra-muros).

In merito ai contratti stipulati con terzi il decreto chiarisce che ai fini della ammissibilità, tali contratti debbano essere stipulati con imprese residenti o localizzate negli Stati membri dell'Unione Europea, in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo (SEE) o in quei paesi e territori che permettano un adeguato scambio di informazioni.

Va tuttavia rilevato che qualora un'impresa incarichi ad un'altra impresa di svolgere attività di ricerca e sviluppo, non è necessario, o per lo meno non lo si evince né dal testo di legge né dal decreto attuativo, che l'impresa incaricata si avvalga di personale altamente qualificato, come invece ri-

¹⁰ L'art. 4, comma 3 del D.M. 27 maggio 2015 specifica inoltre che l'importo costituito dalla retribuzione lorda prima delle imposte e dai contributi obbligatori debba essere rapportato all'effettivo impiego dei lavoratori nelle attività di ricerca e sviluppo.

¹¹ Art. 4 comma 4 del D.M. 27 maggio 2015: "[...] nel caso di acquisizione degli stessi mediante 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, in rapporto all'effettivo impiego per le attività di ricerca e sviluppo. Per gli strumenti e le attrezzature di laboratorio acquisiti mediante locazione non finanziaria, il valore al quale applicare i coefficiente di cui al decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988 è rappresentato dal costo storico del bene, che, ai fini dei controlli di cui all'art. 8 del presente decreto, deve risultare dal relativo contratto di locazione, ovvero da una specifica dichiarazione del locatore."

¹² Di cui all'art. 25 del D.l. 18 ottobre 2012 n.179, convertito con modificazioni dalla L. 17 dicembre 2012 n. 221.

chiesto nel caso di cui alla lettera a).

- d) le competenze tecniche e le privative industriali relative ad un'invenzione industriale o biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale, anche acquisite da fonti esterne.

Il Decreto attuativo specifica inoltre che per le imprese non soggette a revisione legale dei conti e prive di collegio sindacale sono ammissibili, nel limite massimo di € 5.000, le spese sostenute per l'attività di certificazione contabile.

3. Agevolazione concedibile

L'articolo 5 del D.M. 27 maggio 2015 dispone che il credito di imposta è riconosciuto a condizione che la spesa complessiva per investimenti in attività di ricerca e sviluppo effettuata in ciascun periodo di imposta in cui si intenda fruire dell'agevolazione, sia pari ad almeno € 30.000¹³ ed ecceda la media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015 - quindi triennio 2012-2014-, ovvero nel minor periodo dalla data di costituzione. Inoltre, come in precedenza accennato, per le imprese in attività da meno di tre periodi di imposta, la media degli investimenti in attività di ricerca e sviluppo da prendere in considerazione per la determinazione della spesa incrementale complessiva è calcolata sul minor periodo a decorrere dalla costituzione. Il decreto prevede inoltre un importo massimo annuale concedibile a ciascun beneficiario del credito di imposta pari ad € 5 milioni. In relazione alla modalità di determinazione del beneficio, il comma 3 dell'art. 5 del decreto in commento, stabilisce che il credito di imposta è riconosciuto nella misura del 50% della spesa incrementale¹⁴ relativa ai costi di cui alle lettere a) e c)¹⁵ e nella misura del 25% della spesa incrementale relativa ai costi di cui alle lettere b) e d).¹⁶

Da quanto emerge, la determinazione del nuovo credito di imposta si

¹³ Inizialmente si erano profilati dei dubbi in merito alla corretta interpretazione di tale valore: dal testo di legge della L. di stabilità sembrava evincersi che le spese dovessero superare di € 30.000 la media storica "è attribuito un credito di imposta nella misura del 25% delle spese sostenute in eccedenza rispetto alla media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi di imposta precedenti [...]". Il decreto attuativo ha poi provveduto a dissipare ogni dubbio, chiarendo che il valore di 30.000€ va inteso come limite minimo di spesa e non come delta incrementale.

¹⁴ Il D.M 27 maggio 2015 contiene al comma 3 dell'art. 5 la definizione di spesa incrementale: "Per spesa incrementale ai sensi del precedente periodo si intende l'ammontare dei costi di cui alle lettere a) e c) ovvero di cui alle lettere b) e d) del comma 1 dell'art. 4 sostenuti nel periodo di imposta per il quale si intende fruire dell'agevolazione in eccedenza rispetto alla media annuale riferita ai rispettivi medesimi costi sostenuti nei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015 ovvero nel minor periodo dalla data di costituzione."

¹⁵ Costi sostenuti per l'impiego di personale altamente qualificato e per la ricerca extra muros.

¹⁶ Costi sostenuti per l'acquisizione o l'utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio e per i beni immateriali.

basa su un approccio di tipo incrementale, rilevando ai fini del calcolo i soli aumenti di spesa rispetto alla spesa media per i medesimi investimenti effettuati nel periodo 2012-2014 (media fissa).

L'approccio di tipo incrementale, adottato dal legislatore, risponde alla finalità di premiare quelle imprese che aumentano gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo rispetto a quelli in media effettuati, con la conseguenza che non è prevista alcuna misura premiale per quelle imprese che, pur effettuando investimenti nel medesimo settore, tuttavia non lo fanno seguendo un approccio di tipo incrementale, ma mantengono invariato il livello degli investimenti¹⁷.

Per quel che concerne il meccanismo di calcolo, dalla relazione illustrativa del Ministero delle finanze emerge che bisogna in primis *“determinare la spesa incrementale agevolabile separatamente per ciascuna tipologia di spese, confrontando l'ammontare dei costi di cui alle lettere a) e c) ovvero di cui alle lettere b) e d) del comma 1 dell'articolo 4 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 ovvero nel minor periodo dalla data di costituzione.”*.

A seguito di questo confronto, *“qualora entrambe le tipologie di spese dovessero evidenziare un incremento, il credito d'imposta spettante sarà determinato applicando a ciascun incremento l'aliquota del credito d'imposta prevista per il relativo gruppo di spese; qualora, invece, l'incremento dovesse riguardare soltanto una delle due tipologie di spese, il credito d'imposta dovrà essere calcolato applicando l'aliquota, prevista per il gruppo di spese che ha evidenziato l'incremento, sull'ammontare della spesa incrementale complessiva”*¹⁸.

4. Utilizzo del credito di imposta

Caratteristica fondamentale dell'agevolazione è la sua automaticità; ciò comporta che non è necessaria la presentazione in via preventiva di apposite istanze telematiche, né alcun processo valutativo da parte dello Stato.

Di conseguenza, ai sensi dell'art. 6 del D.M. 27 maggio 2015, il credito di imposta deve essere indicato direttamente nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in cui sono stati sostenuti i costi rilevanti ai fini della fruizione del beneficio.

Esso inoltre non concorre alla formazione del reddito e della base imponibile rilevante ai fini del calcolo dell'Irap e non rileva ai fini del rapporto di cui agli art. 61 e 109 comma 5 del TUIR, cioè ai fini del pro-rata di dedu-

¹⁷Cfr Circolare della Fondazione nazionale dei Commercialisti *“ Il nuovo credito di imposta per le attività di ricerca e sviluppo”*, del 28 febbraio 2015.

¹⁸La definizione di *“spesa incrementale complessiva”* è contenuta al comma 2 dell'art. 5, del D.M. 27 maggio 2015.

cibilità degli interessi e delle spese generali.

L'importo spettante ai soggetti beneficiari è utilizzabile esclusivamente in compensazione "orizzontale", secondo quanto previsto dall'art. 17 del D.lgs 9 luglio 1997, n. 241.

Il bonus inoltre, potrà essere utilizzato anche in misura eccedente i limiti di cui all'art. 1 comma 53 della L. n. 244/2007 e art. 34 L. n. 388/2000¹⁹.

5. Documentazione e controlli

I controlli relativi alla sussistenza delle condizioni di accesso e alla spettanza del credito di imposta saranno svolti dall'Agenzia delle Entrate, la quale potrà chiedere il parere del Ministero dello Sviluppo economico qualora siano necessarie valutazioni di carattere tecnico.

Nel caso in cui l'Agenzia delle Entrate dovesse accertare l'indebita fruizione del credito, anche in misura parziale, provvederà al recupero del relativo importo maggiorato di interessi e sanzioni, secondo quanto previsto dalle disposizioni di legge. I controlli di cui sopra saranno effettuati sulla base di apposita documentazione contabile da allegare al bilancio, relativa alla spettanza del credito, che deve essere stata certificata dal soggetto incaricato della revisione legale o da un collegio sindacale o da un professionista iscritto nel Registro dei revisori legali di cui al D. lgs 27 gennaio 2010 n. 39. La certificazione non è richiesta per quelle imprese che già redigono il bilancio certificato.

In ogni caso, alla luce del comma 5 dell'art. 7 del D.M. 27 maggio 2015, le imprese beneficiarie del credito sono tenute a conservare tutta la documentazione necessaria a dimostrare l'ammissibilità del credito e l'effettività dei costi, in particolare:

- a) per i costi relativi al personale altamente qualificato, i fogli di presenza nominativi, contenenti le ore impiegate nell'attività di ricerca e sviluppo, per ogni giornata lavorativa.

Tali fogli dovranno essere firmati dal legale rappresentante dell'impresa beneficiaria o dal responsabile dell'attività di ricerca e sviluppo.

- b) in merito ai costi sostenuti per gli strumenti e le attrezzature di laboratorio, questi dovranno risultare da un'apposita dichiarazione, firmata dal legale rappresentante dell'impresa o dal responsabile dell'attività di ricerca e sviluppo, in cui vengono indicati la misura e il periodo in cui tali beni sono stati utilizzati per l'attività di ricerca e sviluppo.
- c) infine per i contratti stipulati con le università, enti di ricerca, orga-

¹⁹ La L. 244/2007 prevede che i crediti riportati nel quadro RU del Modello Unico possano essere utilizzati per un importo massimo di € 250.000 annui, mentre la L. 388/2000 prevede il tetto massimo di € 700.000.

nismi equiparati e con altre imprese, questi dovranno contenere una relazione sottoscritta da detti soggetti riguardante le attività svolte nel periodo di imposta cui il costo sostenuto si riferisce.

6. Conclusioni

Alla luce di quanto detto, il nuovo credito di imposta, spettante alle imprese che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo, va accolto con favore; è palese l'intento del legislatore di creare strumenti e condizioni utili al rilancio dell'economia e in particolar modo in un settore importante come quello della ricerca e dello sviluppo.

A sostegno di ciò vanno evidenziate le modifiche che la nuova misura agevolativa ha apportato rispetto alla precedente introdotta nell'ambito del c.d. "Destinazione Italia": in primo luogo il carattere automatico del credito di imposta permette ai soggetti beneficiari di fruire immediatamente del beneficio attraverso la sola indicazione nella dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo a quello in cui i costi rilevanti ai fini dell'agevolazione sono stati sostenuti.

Non sono dunque previste valutazioni preventive da parte dello Stato, né altri oneri formali che andrebbero a gravare sulle imprese.

Inoltre la nuova misura ha incluso nel novero dei soggetti beneficiari tutti coloro che sono titolari di reddito di impresa: la precedente misura infatti, includeva solo quelle imprese il cui fatturato annuo fosse inferiore ad € 500 milioni, con esclusione delle imprese di grandi dimensioni.

Va tuttavia rilevato che quelle imprese che nel 2014 hanno sostenuto spese in attività di ricerca e sviluppo, facendo affidamento sulla entrata in vigore della precedente misura agevolativa, si trovano penalizzate in quanto, non solo non potranno fruire del credito di imposta per le spese sostenute, ma tali spese concorreranno ad accrescere la media storica, riducendo così l'investimento incrementale agevolabile.

Nicoletta Galvani
Università degli studi di Urbino
nicolettagalvani@libero.it