

**Ai gentili clienti**  
**Loro sedi**

## **Ricerca e sviluppo: casi particolari di applicazione del credito d'imposta**

Gentile cliente, la informiamo che con **risoluzione n. 32/E del 10.03.2017** sono state fornite nuove **precisazioni** in materia di **credito d'imposta per investimenti in ricerca e sviluppo**. Si tratta, in particolare, dell'agevolazione introdotta con **DL n. 145/2013** che riconosce un credito d'imposta del 50% a coloro che effettuano **investimenti in ricerca e sviluppo** (da fruire in **compensazione** a partire dal periodo d'imposta successivo a quello di maturazione). Con il nuovo provvedimento di prassi viene specificato che **il credito è fruibile anche nel caso in cui la ricerca commissionata sia a favore di terzi: i costi sostenuti dalla beneficiaria** potranno quindi essere **ammessi al credito d'imposta**. Non viene richiesto, dunque, che il soggetto beneficiario dell'agevolazione sia il medesimo che commissiona la ricerca: ciò consente a numerosi soggetti, che non hanno le competenze o le informazioni per accedere direttamente all'incentivo, di **utilizzare un soggetto intermedio**. In occasione di precedenti interventi, invece, l'Agenzia delle Entrate ha specificato che: *i*) i costi del personale altamente qualificato in **somministrazione** possono essere agevolati; *ii*) i **corsi di formazione che hanno carattere commerciale** non possono essere ammessi al beneficio (effettuati dietro remunerazione); *iii*) la **fruizione contemporanea di altre agevolazioni** vincola il beneficiario solo nei termini dell'importo spettante (non viene quindi vietata la fruizione contemporanea dei benefici, ma ne viene limitato l'importo alla somma corrispondente alla spesa incentivata). Di seguito, illustriamo la **struttura dell'incentivo** ed i **casi particolari** illustrati dall'Agenzia delle Entrate.

### **Premessa**

---

---

---

A seguito delle modifiche apportate all'**agevolazione** prevista dal DL n. 145/2013 in materia di **ricerca e sviluppo**, l'Agenzia delle Entrate è **intervenuta nuovamente per specificare le ipotesi di spettanza del credito d'imposta**, ammettendo al beneficio anche le ipotesi in cui **il beneficiario finale non sia colui che ha commissionato l'attività di ricerca**.

Con la **risoluzione n. 32/E/2017**, in buona sostanza, **viene aperta la possibilità di accedere al beneficio anche a coloro che si rivolgono ad un soggetto intermedio** per la realizzazione di un progetto di ricerca e sviluppo.

In precedenza, sono stati forniti chiarimenti sui seguenti temi:

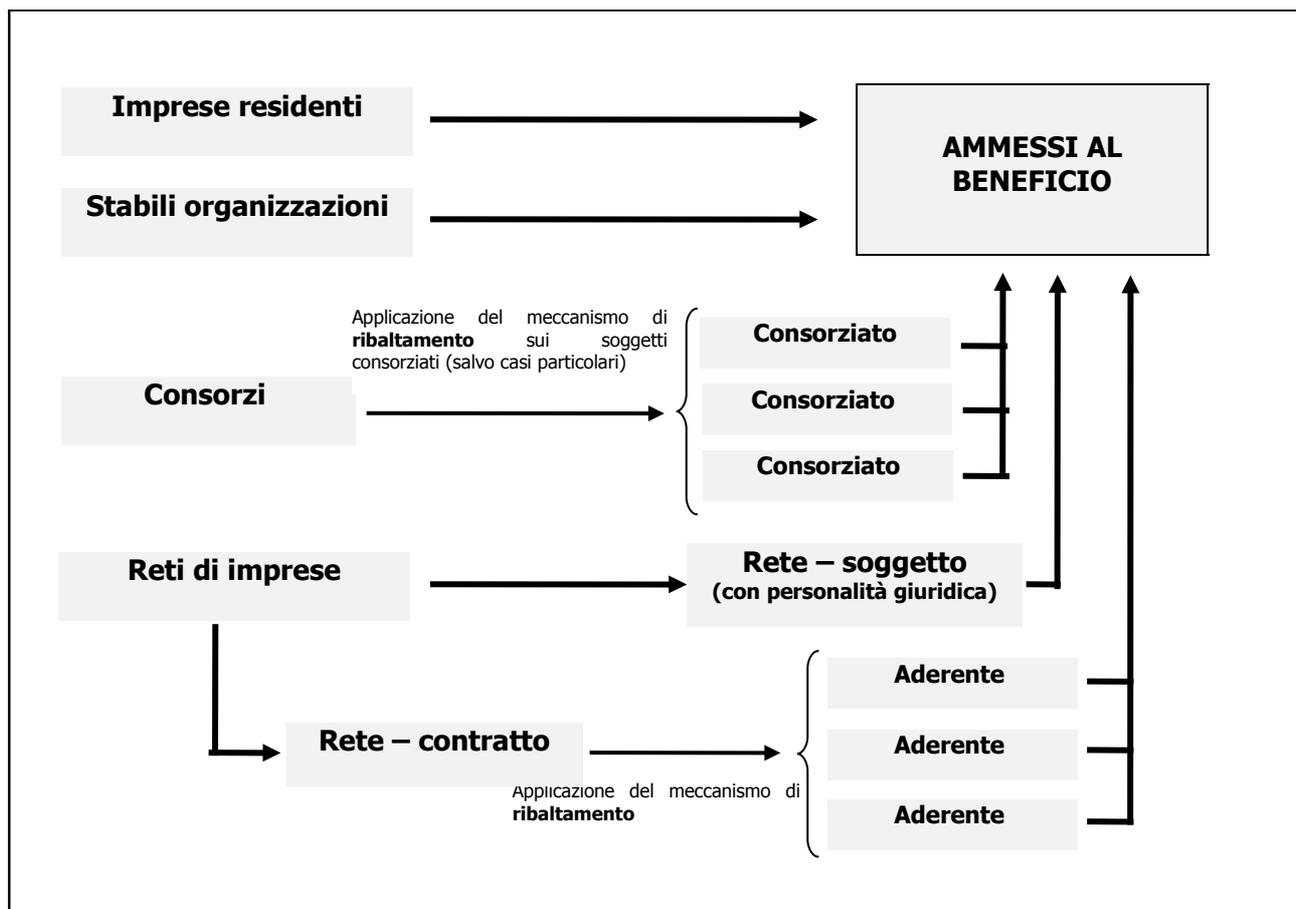
1. ammissibilità all'agevolazione delle spese relative al **personale** (altamente qualificato) **somministrato all'utilizzatore**;
2. ammissibilità all'agevolazione dei **corsi di formazione**;
3. **fruizione contemporanea** di altre agevolazioni.

### **Il credito d'imposta per ricerca e sviluppo – posso accedere all'incentivo?**

Si deve innanzitutto precisare che il credito d'imposta spetta a tutte le **imprese residenti nel territorio dello Stato**, oltre a **stabili organizzazioni, consorzi e reti di imprese**. Rimangono escluse dal beneficio le **imprese agricole** e gli **enti non commerciali**.

Con riferimento a **consorzi** si segnala che nella maggioranza dei casi dovrà applicarsi il meccanismo di "ribaltamento" dei costi a favore dei consorziati. I **beneficiari dell'agevolazione**, di regola, saranno i **soggetti che hanno aderito** e non il consorzio in sé (salvo che agisca per uno specifico interesse del consorzio). Nel caso di reti di impresa, invece, si deve distinguere la **rete contratto** (senza personalità giuridica) dalla **rete soggetto** (con personalità giuridica): nel primo caso i benefici verranno **ribaltati sugli aderenti**, mentre nel secondo caso **la rete sarà direttamente beneficiaria dell'agevolazione**.

<b>AMBITO DI APPLICAZIONE</b>	
<b>Soggetti ammessi</b>	<b>Imprese</b> residenti nel territorio dello Stato
	<b>Stabili organizzazioni</b>
	<b>Enti</b> non commerciali (relativamente all'attività commerciale)
	Imprese <b>agricole</b>
	<b>Consorzi</b>
	<b>Reti</b> di imprese
<b>Soggetti esclusi</b>	Soggetti sottoposti a <b>procedure concorsuali</b> non finalizzate alla continuazione dell'esercizio dell'attività economica (es. fallimento e liquidazione coatta)



### Quali sono gli investimenti ammessi?

Il **decreto attuativo 27.05.2015** ha definito le **attività di ricerca e sviluppo ammissibili** al credito di imposta e quelle **escluse dal beneficio**. L’Agenzia delle Entrate ha segnalato innanzitutto che le attività di ricerca e sviluppo possono essere svolte anche in ambiti diversi da quelli scientifico e tecnologico. In via del tutto generale, **sono ammissibili** le ricerche ricadenti nella definizione di **ricerca fondamentale, ricerca industriale e sviluppo sperimentale**.

INVESTIMENTI AMMESSI	
<b>I</b>	Sono classificabili nella <b>“ricerca fondamentale”</b> i lavori sperimentali o teorici svolti, aventi quale principale finalità <b>l’acquisizione di nuove conoscenze sui fondamenti di fenomeni e di fatti osservabili</b> , senza che siano previste applicazioni o utilizzazioni pratiche dirette.
<b>II</b>	Sono, invece, classificabili nella <b>“ricerca industriale”</b> le attività di: → <b>ricerca pianificata o indagini critiche</b> miranti ad acquisire nuove conoscenze, da utilizzare per mettere a punto <b>nuovi prodotti, processi o servizi</b> o permettere un <b>miglioramento dei prodotti, processi o servizi esistenti</b> ;

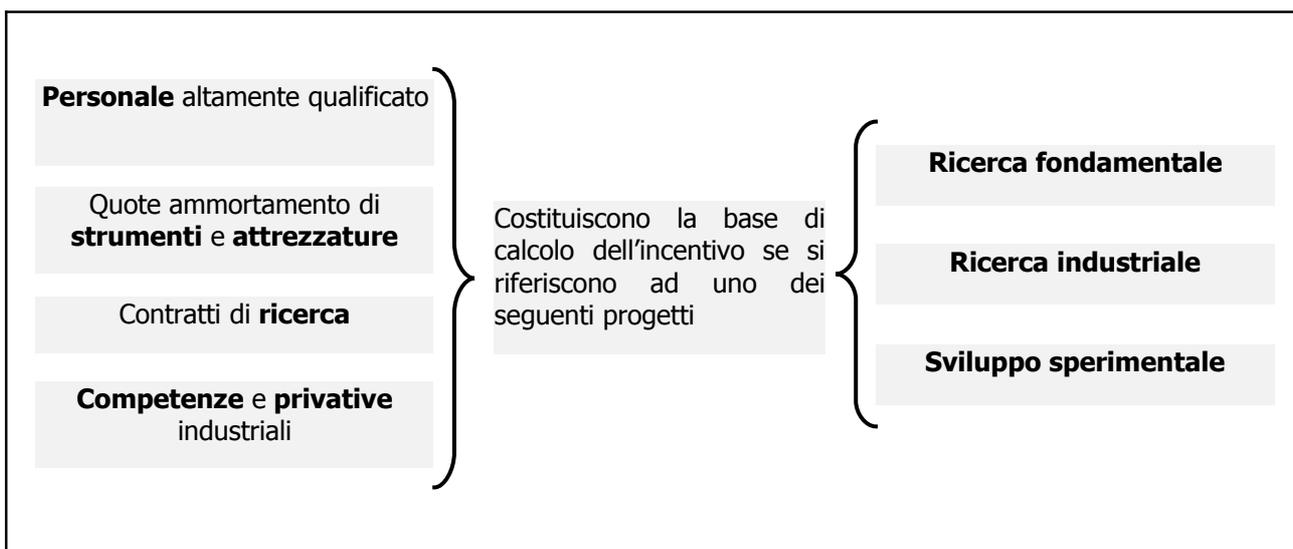
	→ <b>creazione di componenti di sistemi complessi necessaria per la ricerca industriale</b> , in particolare per la <b>validazione di tecnologie generiche</b> , ad esclusione dei prototipi di cui alla definizione successiva.
<b>III</b>	<p>Sono classificabili nello <b>"sviluppo sperimentale"</b> le attività di:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>→ <b>acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo delle conoscenze</b> e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica, commerciale allo scopo di <b>produrre piani, progetti o disegni per prodotti, processi o servizi nuovi, modificati o migliorati</b>; 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; la corrispondente disposizione del decreto attuativo ha ricompreso, tra le attività ammissibili nell'ambito dello sviluppo sperimentale, anche gli <b>"studi di fattibilità"</b>;</li> <li>→ realizzazione di <b>prototipi utilizzabili per scopi commerciali</b> e di <b>progetti pilota destinati a esperimenti tecnologici e/o commerciali</b>, 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;</li> <li>→ <b>produzione e collaudo di prodotti, processi e servizi</b>, a condizione che non siano impiegati o trasformati in vista di applicazioni industriali o per finalità commerciali.</li> </ul>

### Quali sono le spese ammesse?

Una volta verificata la sussistenza di una delle ipotesi di ricerca ammissibile, le disposizioni di cui all'articolo 3, comma 6, del DL n. 145/2013 indicano le **ipotesi tassative di spese ammesse per la determinazione del credito d'imposta**. Ai fini dell'agevolazione **rilevano gli investimenti ricerca e sviluppo effettuati a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2020**. L'imputazione degli investimenti ad uno dei periodi di imposta di vigenza dell'agevolazione avviene secondo le **ordinarie regole di competenza fiscale** (anche per i soggetti che determinano il reddito su base catastale)

<b>SPESE AMMISSIBILI E ALIQUOTA</b>	
<b>Descrizione</b>	<b>Aliquota</b>
<b>Personale impiegato in attività di ricerca e sviluppo</b> (prima personale altamente qualificato).	<b>50%</b>
<b>Quote di ammortamento</b> delle spese di acquisizione o utilizzazione di <b>strumenti e attrezzature di laboratorio</b> , nei limiti dell'importo risultante dall'applicazione dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988, pubblicato nel supplemento ordinario n. 8 alla Gazzetta Ufficiale n. 27 del 2 febbraio 1989, in	<b>50%</b>

relazione alla misura e al periodo di utilizzo per l'attività di ricerca e sviluppo e comunque con un <b>costo unitario non inferiore a 2.000 euro al netto dell'imposta sul valore aggiunto.</b>	
Spese relative a <b>contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi</b> equiparati, e con <b>altre imprese comprese le start-up innovative</b> di cui all'articolo 25 del decreto-legge 18 ottobre 2012, n. 179, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2012, n. 221.	<b>50%</b>
<b>Competenze tecniche e privative industriali</b> relative a <b>un'invenzione industriale o biotecnologica</b> , a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale, anche acquisite da fonti esterne.	<b>50%</b>



Il credito d'imposta è **ricosciuto a condizione che 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, **amonti almeno ad euro 30.000** e che detta spesa complessiva **ecceda la media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31.12.2015.**

#### **BASE DI CALCOLO DELL'AGEVOLAZIONE**

**Uguale a**

**SPESE AGEV. AL 50% – MEDIA TRIENNALE (delle stesse tipologie di spese)**

#### **Casi particolari**

Di seguito illustriamo i **casi particolari** che sono stati ad oggi oggetto di chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate.

### **PROGETTI A FAVORE DI TERZI**

Con la **risoluzione n. 32/E/2017** l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti con riferimento alle **modalità contrattuali di realizzazione del progetto di ricerca e sviluppo**. Nel caso sottoposto all'esame, infatti, il soggetto beneficiario del progetto di ricerca (nei confronti del quale si perfezionano tutti gli effetti del rapporto) ha fatto **commissionare a terzi tutte le attività relative alla realizzazione del progetto**. In particolare:

1. la società cooperativa ALFA **aderisce all'associazione senza di lucro BETA**, che promuove e gestisce attività di informazione, scambio, servizio e formazione;
2. l'associazione BETA ha **commissionato all'ente GAMMA l'esecuzione di alcuni progetti di ricerca attinenti il campo di attività di alcune delle proprie cooperative associate**;
3. **i contratti e gli accordi stipulati da BETA specificano che i progetti di ricerca sono stati commissionati nell'interesse delle proprie associate** (viene escluso qualsiasi fenomeno traslativo all'origine), mentre dal lato finanziario **non sono avvenute anticipazioni di alcuna sorta da parte di BETA** (tutti gli oneri sono sostenuti da ALFA).

Con riferimento alla fattispecie illustrata, il MISE, su richiesta dell'Agenzia delle Entrate, ha specificato che, **se il progetto di ricerca è conforme, la società può usufruire del credito d'imposta** senza che rilevino in alcun modo le **modalità contrattuali** scelte dall'istante per commissionare l'attività di ricerca oggetto del presente interpello.

### **CUMULO CON ALTRE AGEVOLAZIONI**

Alla luce dei chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate (risoluzione n. 66/E/2016), **l'agevolazione è cumulabile con altri incentivi nel limite massimo del costo ammissibile**. Si segnala che per la **determinazione del volume complessivo dei costi ai fini agevolativi rilevano anche quei costi per cui il contribuente ha ricevuto contributi** (anche a copertura totale, ed intesi al lordo del contributo). Pertanto, **tali costi rileveranno per il calcolo del differenziale rispetto alla media del triennio precedente ma potrebbero, di fatto, risultare solo parzialmente incentivabili o non incentivabili** a seconda dell'entità del contributo alla spesa già ricevuto.

A titolo esemplificativo, **se una spesa ammissibile è coperta da un contributo a copertura dell'intero costo, il contribuente potrà indicare tale spesa tra gli investimenti effettuati** (ed incrementare quindi il differenziale rispetto all'anno precedente), ma **non potrà godere di fatto dell'incentivo in trattazione**.

Sull'argomento, come accennato in premessa, è intervenuta l'Agenzia delle Entrate con la **risoluzione n. 12/E/2017**, con cui sono stati forniti **specifici chiarimenti con riferimento al programma HORIZON 2020**. In particolare:

- i costi devono essere considerati al lordo di eventuali altre agevolazioni, ma il **cumulo degli incentivi non potrà essere superiore ai costi sostenuti**;
- la problematica, con riferimento al programma **Horizon 2020**, si pone principalmente sui **costi diretti oggetto dell'intervento**, intendendo per tali i costi relativi al personale, quelli di subappalto, attrezzature durevoli e materiali di consumo, spese di viaggio e indennità di soggiorno (**costi indiretti** ammissibili invece sono costi di struttura e supporto amministrativo o tecnico, energia, canoni di locazione, spese postali e telefoniche, manutenzione e assicurazione, che in genere se soggetti ad agevolazione vengono forfettizzati);
- il problema investe, in particolare, quei **costi diretti che sono oggetti di incentivo sia secondo il bonus ricerca e sviluppo e il programma Horizon 2020** (le spese individualmente incentivate dall'una e dall'altra forma di incentivo fruiranno separatamente dei due istituti);
- per il **calcolo dei costi incentivabili tramite cumulo è necessario**: *i)* calcolare il credito R&S spettante al lordo di rimborsi ed agevolazioni; *ii)* dopo aver calcolato l'importo teorico, bisogna verificare se l'importo della sovvenzione comunitaria e del beneficio **superi o meno l'ammontare complessivo dei costi ammissibili** (importo massimo 100% della spesa); *iii)* se l'importo della spesa è **superiore o uguale alla somma dei contributi e delle agevolazioni, il contribuente potrà beneficiare per intero di entrambe le misure**.

#### CORSI DI FORMAZIONE

L'Agenzia delle Entrate in occasione della **risoluzione n.80/E del 23.09.2016** ha fornito precisazioni in relazione alla possibilità di **includere i corsi di formazione nell'ambito di applicazione dell'agevolazione**. In particolare, l'attività di formazione della società consisteva nella **formazione di nuovi profili professionali tramite l'utilizzo di strumenti telematici e attività di applicazione delle competenze** (casi, stage, utilizzo di tutor coach). Il MISE, interpellato dall'Agenzia delle Entrate, ha considerato che:

- **l'attività formativa svolta dalla società prevedeva, nel concreto, la costruzione e profilazione degli attori del nuovo settore** a cui si rivolge l'indagine, diretta ad individuare gli attuali **fabbisogni di servizi e di formazione**, servizi su **analisi e indagini connesse ai caratteri del nuovo mercato di riferimento**, analisi della concorrenza relativa agli attuali servizi di formazione nel settore di riferimento, elaborazione di percorsi formativi innovativi per il settore di riferimento, incarico per la predisposizione ed articolazione dei percorsi, contenuti e metodologie didattiche per i corsi di formazione «Executive Master e Master annuali con forma residenziale e Campus»;

→ il corso di applicazione riguardava **l'applicazione delle ICT al settore sanitario**.

Sulla base delle informazioni fornite dalla parte, il ministero ha ritenuto che:

- **nonostante la formazione nel campo dell'ICT sanitarie possa essere considerata**, in generale, **ammissibile** all'intervento agevolativo, viene considerato che **le modalità di formazione adottate sono già applicate e conosciute nella prassi formativa**. Pertanto, sotto questo primo aspetto l'attività di formazione non può essere agevolata;
- **la circostanza per cui il corso di formazione viene erogato dietro pagamento di un compenso esclude alla radice qualsiasi possibilità di applicazione dell'agevolazione, in quanto il corso ha destinazione commerciale.**

#### **SOMMINISTRAZIONE MANODOPERA**

Con la **risoluzione n. 55/E del 19.07.2016**, l'Agenzia delle Entrate è intervenuta sull'argomento fornendo alcune precisazioni utili al contribuente in materia di **personale altamente qualificato** (una delle ipotesi di spese agevolabili al 50%). La società istante, nel caso esaminato, ritiene che siano ammissibili all'agevolazione i **costi sostenuti per il personale altamente qualificato impiegato con contratto di somministrazione**, in quanto *"la ratio della norma istitutiva del credito d'imposta è quella di estendere il beneficio "rafforzato" a tutte le forme di lavoro mediante le quali il personale qualificato può svolgere attività di ricerca "alle dipendenze" dell'impresa"*.

Nella fattispecie prospettata dall'interpellante, il dubbio interpretativo concerne la **riconducibilità delle spese sostenute in relazione ad un contratto di somministrazione** di lavoro relativo a personale altamente qualificato, fra le spese eleggibili al credito di imposta ricerca e sviluppo. Dal citato schema contrattuale della somministrazione emerge che, **per tutta la durata della somministrazione, i lavoratori svolgono la loro attività alle dipendenze dell'agenzia di somministrazione**, ma **nell'interesse e sotto la direzione ed il controllo dell'impresa utilizzatrice**.

Al riguardo, l'articolo 33, comma 2 del decreto legislativo 81 del 2015 precisa che l'impresa utilizzatrice *"... assume l'obbligo di comunicare al somministratore il trattamento economico e normativo applicabile ai lavoratori suoi dipendenti che svolgono le medesime mansioni dei lavoratori da somministrare"*, in quanto, secondo quanto previsto dal comma 2 dell'articolo 35 *"Per tutta la durata della missione presso l'utilizzatore, i lavoratori del somministratore hanno diritto, a parità di mansioni svolte, a condizioni economiche e normative complessivamente non inferiori a quelle dei dipendenti di pari livello dell'utilizzatore"*.

Di conseguenza, l'agenzia di somministrazione addebita all'impresa utilizzatrice sia il **costo del personale, derivante dal rapporto di lavoro dipendente**, sia la **remunerazione del servizio reso con la messa a disposizione del dipendente**. In sostanza, **il citato decreto legislativo n.81 del 2015 attribuisce all'utilizzatore poteri e obblighi generalmente riconducibili alla figura del datore di lavoro** (i.e., il potere di dirigere e controllare la prestazione lavorativa e l'obbligo, non solo di rimborsare all'agenzia somministratrice gli oneri retributivi e previdenziali, ma anche quello, in caso di inadempimento di quest'ultima, di pagare direttamente al lavoratore il trattamento economico e di versare i relativi contributi previdenziali).

Dall'analisi del quadro normativo emerge che se **da un punto di vista formale** il contratto di lavoro dipendente è **stipulato tra il lavoratore ed il somministratore**, **da un punto di vista sostanziale il "rapporto di lavoro", che si instaura tra l'utilizzatore ed il lavoratore**.

Di conseguenza, l'Agenzia delle Entrate ritiene che **i costi sostenuti dalla società istante nella veste di utilizzatrice/datore di lavoro effettivo possono considerarsi**, per la parte rimasta a carico dell'utilizzatrice ed **esclusi i costi del contratto commerciale** tra somministratore ed utilizzatore, **rientranti tra quelli per personale altamente qualificato**, eleggibili al credito di imposta, **nella misura in cui detti lavoratori partecipano effettivamente all'attività di ricerca e sviluppo sotto la direzione ed il controllo dell'utilizzatore** ed in presenza di tutti gli ulteriori requisiti richiesti dalla norma primaria e di attuazione.

***Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento e approfondimento di Vostro interesse.***

Cordiali saluti

**DOTTORESSA ANNA FAVERO**