

Ai gentili clienti
Loro sedi

Ricerca e sviluppo: chiarimenti sull'ambito di applicazione

Gentile cliente, la informiamo che la **Fondazione Nazionale Commercialisti (FNC)**, alla luce dei chiarimenti resi dall'Agenzia delle Entrate con **circolare n. 5/E del 16.03.2016**, ha pubblicato un nuovo intervento dove vengono **specificate le questioni di maggior interesse relative all'agevolazione introdotta dal DL n. 145/2013** (modificata dalla legge n. 190/2014) a favore del **sostenimento di spese in ricerca e sviluppo**. Con il documento del 30.04.2016, la FNC ha fornito numerose precisazioni relativamente all'**ambito di applicazione** dell'agevolazione: al riguardo, si segnala **che l'ambito soggettivo è stato esteso in via interpretativa dall'Agenzia delle Entrate**, che ha aperto all'applicazione dell'incentivo anche da parte di consorzi e reti d'impresa. Il beneficio è costituito da un **credito d'imposta** calcolato nella misura: **i)** del 50% dell'**incremento degli investimenti in ricerca e sviluppo** (compreso personale altamente qualificato) rispetto alla media del triennio precedente a quello di applicazione dell'incentivo; **ii)** del **25% delle quote di ammortamento delle spese di acquisizione/utilizzazione di strumenti e attrezzature** e dei **costi di acquisizione di competenze tecniche e privative industriali** (sempre in ottica incrementale).

Premessa

Come noto, l'Agenzia delle Entrate con la **circolare n. 5 del 16.03.2016** ha chiarito **l'ambito di applicazione soggettivo ed oggettivo del credito in ricerca e sviluppo**, introdotto nel nostro ordinamento con l'articolo 3 del DL n. 145/2013, **riformato ad opera della legge n. 190/2014** (legge di stabilità per il 2015) ed attuato con il DM 27.05.2015.

La Fondazione Nazionale Commercialisti, alla luce di tale intervento, ha fornito una dettagliata analisi dell'ambito soggettivo ed oggettivo di applicazione dell'agevolazione: con riferimento ai soggetti che svolgono attività di ricerca e sviluppo su commissione di terzi la FNC segnala **l'esclusione dei contratti di ricerca extra muros**.

In materia di spese ammissibili si segnala, inoltre, che **non possono essere agevolate le modifiche ordinarie o periodiche: al riguardo la FNC ricorda che possono essere considerate tali le modifiche non significative di prodotti e processi** (quali le modifiche stagionali, di design di un prodotto, sostituzione di un bene strumentale ecc.).

OSSERVA

Considerate la vastità delle ipotesi che potrebbero potenzialmente rientrare nell'ambito di applicazione, la FNC raccomanda di **proporre istanza di interpello all'Agenzia delle Entrate** (interpello c.d. qualificatorio), al fine di **verificare se la fattispecie di concreto interesse possa o meno rientrare nell'ambito di applicazione dell'agevolazione.**

In che cosa consiste l'incentivo?

Secondo quanto stabilito dall'articolo 3 del DL n. 145/2013 le imprese che effettuano **investimenti in attività di ricerca e sviluppo**, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014, possono beneficiare di un credito d'imposta nella misura del **25 per cento** (o 50%) 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 ogni caso, 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**.

Chi può accedere all'incentivo?

L'ambito soggettivo di applicazione dell'agevolazione appare molto vasto: il comma 1 dell'articolo 3 infatti **consente l'applicazione dell'agevolazione 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"**. Al riguardo l'Agenzia delle Entrate precisa che sono ammesse all'agevolazione sia le **imprese residenti nel territorio dello Stato** che le **stabili organizzazioni** nel territorio dello Stato di imprese non residenti. Non possono restare esclusi, inoltre, gli **enti non commerciali** (relativamente all'attività **commerciale**) e le **imprese agricole** che determinano il reddito agrario ai sensi dell'articolo 32 del TUIR.

OSSERVA

Una lettura estensiva della norma, inoltre, permette di ammettere all'agevolazione i **consorzi** e le **reti di imprese**.

Si segnala, inoltre, che soggetti sottoposti a procedure concorsuali **non finalizzate alla continuazione dell'esercizio dell'attività economica** (così come avviene tipicamente nel caso di fallimento e di liquidazione coatta) **non possono accedere al beneficio in commento.**

Quando le attività di ricerca sono ammissibili all'agevolazione?

A differenza dell'ambito soggettivo, **la determinazione dell'ambito oggettivo appare molto più specifica e delineata.** 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, con la circolare in commento, segnala 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.**

Considerato il **vasto ambito di applicazione dell'agevolazione,** si consiglia, nelle ipotesi di **dubbio,** di presentare all'Agenzia delle Entrate istanza di interpello. In questo modo il contribuente potrà ottenere, **nel breve termine di 90 giorni,** un **parere dell'Agenzia delle Entrate sul caso concreto di interesse.**

**Presentazione
interpello**

L'Ufficio competente fornisce **risposta entro 90-120** giorni dalla presentazione dell'istanza, qualora non siano necessarie **integrazioni o regolarizzazioni.** Nel caso di quesiti connessi, si applica il termine maggiore tra 90 e 120 giorni. Nel caso in cui l'istanza raggiunge un **Ufficio non competente,** si considera presentata solo alla **data di consegna** all'ufficio competente.

Il silenzio dell'Amministrazione vale come silenzio significativo. Pertanto, **scaduto il termine previsto per la risposta** (con riferimento a tutte le tipologie di interpello), **il comportamento dell'Ufficio assumerà il valore di silenzio assenso.**

Sono classificabili nella **"ricerca fondamentale"** 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 utilizzazioni pratiche dirette.

Sono, invece, classificabili nella **"ricerca industriale"** le attività di:

- **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;**
- **creazione di componenti di sistemi complessi necessaria per la ricerca industriale,** in particolare per la **validazione di tecnologie generiche,** ad esclusione dei prototipi di cui alla definizione successiva.

Sono classificabili nello **"sviluppo sperimentale"** le attività di:

- **acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo delle conoscenze** e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica, 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; la corrispondente disposizione del decreto attuativo ha ricompreso, tra le attività ammissibili nell'ambito dello sviluppo sperimentale, anche gli **"studi di fattibilità"**.
- realizzazione di **prototipi utilizzabili per scopi commerciali** e di **progetti pilota destinati a esperimenti tecnologici e/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;
- **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.

RICERCHE AMMISSIBILI	
Descrizione tipologia di investimento	
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 utilizzazioni pratiche dirette.
II	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 al terzo punto.
III	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.
IV	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.

ATTENZIONE! 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. Rimangono escluse, quindi, le modifiche non significative di prodotti e di processi (modifiche stagionali di sostituzione di un bene strumentale, ecc). 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 (quali, ad esempio, la sperimentazione di una nuova linea produttiva, la modifica delle caratteristiche tecniche e funzionali di un prodotto).

Quali sono le spese di ricerca ammissibili?

Una volta verificata la sussistenza di una delle ipotesi di ricerca ammissibile, la disposizione, di cui all'articolo 3, comma 6, del DL n. 145/2013, indica le **ipotesi tassative di spese ammesse per la determinazione del credito d'imposta**. Tali ipotesi sono quelle elencate in tabella:

SPESE AMMISSIBILI E ALIQUOTA DELL'AGEVOLAZIONE	
Descrizione	Aliquota
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 secondo la classificazione UNESCO Isced (International Standard Classification of Education) o di cui all'allegato 1 annesso al decreto.	50%
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 decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988, pubblicato nel supplemento ordinario n. 8 alla Gazzetta Ufficiale n. 27 del 2 febbraio 1989, 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.	25%
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'articolo 25 del decreto-legge 18 ottobre 2012, n. 179, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2012, n. 221.	50%
Competenze tecniche e private 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.	25%

Ai fini dell'agevolazione in esame **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 2019". 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) ⁽¹⁾.

OSSERVA

Il riferimento esplicito agli investimenti effettuati a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014 **non esclude l'ammissibilità di investimenti in attività di ricerca che risultino avviate in data anteriore al predetto periodo di applicazione dell'agevolazione.**

In ogni caso, l'agevolazione **compete per la parte di costi sostenuti nel periodo individuato dalla norma** (quindi successivi al 31.12.2014).

¹ **Non rilevano i diversi criteri di qualificazione**, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali

Come si calcola l'agevolazione?

In applicazione dell'art. 5 DM 27.05.2015, **la misura del beneficio differisce in funzione della diversa aliquota del credito di imposta disposta per tipologie di spese** (50% o 25%). Al riguardo, per spesa incrementale deve intendersi l'ammontare dei costi di cui alle lettere a) e c) (agevolabili al 50%) ovvero di cui alle lettere b) e d) (agevolabili al 25%) sostenuti nel periodo d'imposta per il quale si intende fruire dell'agevolazione **in eccedenza rispetto alla media annuale riferita ai rispettivi medesimi costi sostenuti nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31.12.2015** ovvero nel minor periodo dalla data di costituzione. Di conseguenza, ai fini del calcolo del credito di imposta spettante è necessario dapprima determinare **"la spesa incrementale agevolabile"** separatamente per ciascun gruppo di spese e confrontare il risultato con la **media annuale riferita ai rispettivi medesimi costi sostenuti nei tre periodi di 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)

più

SPESE AGEV. AL 25% – MEDIA TRIENNALE (delle stesse tipologie di spese)

Come posso fruirne?

Secondo quanto previsto dal comma 8 dell'articolo 3 DL n. 145/2013, il credito d'imposta è **utilizzabile esclusivamente in compensazione**. In merito alla **data** a partire dalla quale può essere fruito dal soggetto beneficiario, l'Agenzia delle Entrate ricorda che **il credito di imposta è utilizzabile** (solo tramite F24) **a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello i cui costi sono stati sostenuti**.

Per consentire la fruizione dell'agevolazione, con risoluzione n. 97/E del 25.11.2015 è stato istituito il **codice tributo "6857"**, denominato **"Credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo – art. 3, D.L. 23 dicembre 2013, n. 145"**, da indicare in sede di compilazione del modello di versamento F24, **operativo a decorrere dal 01.01.2016**.

OSSERVA

Nel caso in cui il credito di imposta **non sia utilizzato**, in tutto o in parte nel periodo di imposta successivo a quello i cui costi eleggibili sono stati sostenuti, **l'ammontare residuo potrà essere**

fruito secondo le ordinarie modalità di utilizzo del credito.

Il credito di imposta deve essere **indicato nel quadro RU del modello di dichiarazione** relativo al **periodo di imposta nel corso del quale il credito stesso è maturato**, 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.**

Relativamente ai limiti di utilizzo del credito di imposta in esame, il comma 9 dell'articolo 3, ripreso dall'articolo 6, comma 4, del decreto attuativo, prevede che allo stesso *"non si applicano i limiti di cui all'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 e di cui all'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, e successive modificazioni"*. Di conseguenza, **il credito di imposta maturato può essere fruito annualmente per importi anche superiori al limite di euro 250.000** applicabile ai crediti di imposta agevolativi in base al citato articolo 1, comma 53, della legge n. 244 del 2007. **Non si applica neanche il limite generale di compensabilità di crediti di imposta e contributi di cui all'articolo 34 della legge n. 388 del 2000, pari a euro 700.000 a decorrere dal 01.01.2014.**

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

Cordiali saluti

DOTTORESSA ANNA FAVERO