

Il funzionamento

I recenti ulteriori chiarimenti

CIRCOLARI 24 FISCO

**REDDITO D'IMPRESA**

# Il funzionamento

## A CHI SI RIVOLGE



**IMPRESE**

Tutte le imprese



**PROFESSIONISTI**

Non sono interessati



**PERSONE FISICHE**

Non sono interessate

## ABSTRACT

*Al fine di favorire la crescita delle imprese, il Legislatore fiscale con il decreto n. 145 del 2013 ha introdotto nel nostro ordinamento un'agevolazione volta ad incentivare l'attività di ricerca e sviluppo collegandola ad un credito d'imposta*

## COMMENTO

Al fine di elencare i punti salienti dell'agevolazione in commento, è bene far presente che essa è stata introdotta attraverso il [decreto legge n. 145 del 2013](#), e consiste in un credito d'imposta rivolto a tutte quelle imprese che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo, che ha validità a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso, dopo l'intervento della [legge 232 del 2016](#), al 31 dicembre 2020.

La norma, all'[articolo 3](#), elenca tutta una serie di attività che sono ammesse all'agevolazione e che si riportano nella tabella che segue.

	<p>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</p>
	<p>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)</p>

<b>Attività ammesse per il credito d'imposta:</b>	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
	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

I costi che, invece, sono ammessi al fine di determinare il credito d'imposta sono individuati dal sesto comma, sempre dell'[articolo 3](#), del decreto-legge 145 del 2013 e sono di seguito elencati.

<b>Costi ammessi all'agevolazione:</b>	costi per l'assunzione del personale impiegato nell'attività di ricerca e sviluppo
	quote di ammortamento delle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio
	spese relative a contratti di ricerca stipulati con Università, enti di ricerca e altre imprese, comprese le start-up innovative, di cui all' <a href="#">art. 25</a> del Decreto legge 18 ottobre 2012, n. 179
	spese di acquisizione delle competenze tecniche e private industriali

La [legge di bilancio per il 2017](#) ha modificato la norma in commento, provvedendo, tra le altre, ad innalzare la misura del credito d'imposta che passa in via generale al 50 per cento, dal precedente 25 per cento, applicato in alcuni casi, di tutti i costi sostenuti dall'impresa e ammessi dalla normativa come agevolabili.

L'altra importante novità riguarda l'importo massimo annuale di credito d'imposta riconosciuto, precedentemente fissato a 5 milioni di euro, che è stato incrementato a 20 milioni di euro per ciascun beneficiario. Resta ferma, invece, la condizione che devono essere state sostenute spese per attività di ricerca e sviluppo pari ad almeno 30mila euro. La norma, infine, considera ammissibili alla determinazione del credito i costi relativi all'assunzione di

tutto il personale impiegato nell'attività di ricerca e sviluppo, senza più richiedere che il suddetto personale sia altamente qualificato.

Sempre la legge di bilancio per il 2017 stabilisce ancora che il credito d'imposta 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 con-tratti 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 Gazzetta Ufficiale n. 220 del 19 settembre 1996”.

Il meccanismo per la determinazione del credito d'imposta è relativamente semplice. Esso, infatti, si determina applicando l'aliquota del 50 per cento agli investimenti agevolati effettuati dall'impresa. Più precisamente il credito d'imposta attribuito è pari al 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, quindi nel 2014, 2013 e 2012. Per le imprese che risultano in attività da meno di tre periodi d'imposta, la predetta media degli investimenti in attività di ricerca e sviluppo è determinata sul minor periodo partendo dal periodo d'imposta di costituzione, il meccanismo può essere così schematizzato:

investimento agevolabile = [investimento del periodo d'imposta – media degli investimenti del 2014, 2013 e 2012] \* 50%.

L'Agenzia delle Entrate, attraverso la [risoluzione 21/E del 2017](#), ha chiarito che, in merito alla corretta imputazione dei costi sostenuti dall'impresa che richiede l'ammissione al credito di imposta, i costi sostenuti per il personale interno altamente qualificato impiegato in attività di ricerca e sviluppo vanno collocati tra i costi “per l'assunzione del personale impiegato nell'attività di ricerca e sviluppo”, a condizione che il personale svolga la propria attività presso le strutture dell'impresa beneficiaria. Contrariamente, i costi sostenuti per il personale interno tecnico impiegato in attività di ricerca e sviluppo sono da annoverarsi tra i costi di acquisizione delle competenze tecniche e private industriali.

Viene evidenziato, inoltre, che gli investimenti sostenuti per l'attività di ricerca e sviluppo svolta da professionisti in totale autonomia di mezzi e di organizzazione possono rientrare nella categoria dei costi relativi “a contratti di ricerca stipulati con Università, enti di ricerca e altre imprese, comprese le start-up innovative, di cui all'[art. 25](#) del Decreto legge 18 ottobre 2012, n. 179” (cd ricerca “extra-muros”).

Nel caso l'impresa abbia, invece, sostenuto investimenti per l'acquisizione di competenze tecniche e private industriali limitandosi poi ad adattare alle esigenze del progetto, deve annoverare i costi tra le spese di acquisizione delle competenze tecniche e private industriali.

Per quanto riguarda la corretta imputazione temporale degli investimenti, l'Agenzia delle Entrate ha già avuto modo di chiarire che i costi devono considerarsi sostenuti alla data di ultimazione della prestazione. Se, invece, la prestazione non risulta ancora ultimata, rileva la data di accettazione dei lavori da parte del committente. In presenza, invece, di costi che rappresentano degli acconti dell'intera prestazione, questi assumono rilevanza ai fini del calcolo degli investimenti ammissibili al credito solo se le prestazioni vengono ultimate nel medesimo periodo di imposta. Gli acconti non sono invece rilevanti ai fini del calcolo della media aritmetica degli investimenti nei periodi precedenti a quello in cui si intende fruire del credito di imposta.

L'impresa deve aver cura di conservare i contratti stipulati con soggetti terzi. In mancanza dei contratti dovranno essere conservati altri documenti che attestino la collaborazione tra l'impresa e i terzi come ad esempio proposte ovvero ordini di acquisto e relative fatture. L'impresa che si avvale della collaborazione di terzi è inoltre tenuta a conservare una relazione dei soggetti esterni commissionari riguardante le attività svolte nel periodo di imposta cui si riferisce il costo sostenuto, nonché ogni altro elemento che dimostri l'esistenza di accordi tra le parti volti a realizzare un progetto di ricerca.

## REDDITO D'IMPRESA

## I recenti ulteriori chiarimenti

## A CHI SI RIVOLGE



## IMPRESE

Tutte le imprese



## PROFESSIONISTI

Non sono interessati



## PERSONE FISICHE

Non sono interessate

## ABSTRACT

***Dopo aver fornito chiarimenti attraverso alcune circolari, di recente l'Amministrazione finanziaria è intervenuta, sempre con riferimento al credito d'imposta per ricerca e sviluppo, con ulteriori due risoluzioni, 121 e 122, fornendo nuovi chiarimenti.***

## COMMENTO

L'Agenzia delle entrate attraverso le risoluzioni nn. [121](#) e [122](#), rispettivamente del 9 e del 10 ottobre scorsi, è ritornata sulla agevolazione oggetto della presente circolare, fornendo ulteriori importanti delucidazioni.

Con il primo documento di prassi, viene analizzata l'ipotesi in cui il soggetto che intende fruire del credito d'imposta per ricerca e sviluppo, modifichi, in corso d'anno, l'ambito temporale dell'esercizio sociale, non facendolo più coincidere con l'anno solare.

Il caso prospettato nella risoluzione, e che è necessario indicare per la corretta comprensione della soluzione fornita dall'Agenzia delle entrate, è quello di una società che nel corso del 2015 abbia modificato l'esercizio, partito regolarmente dall'1 gennaio 2015, facendolo terminare al 31 agosto del medesimo anno. Da quel momento in poi tutti i successivi esercizi avranno durata dal primo settembre al 31 agosto dell'anno successivo.

A questo punto l'Amministrazione finanziaria fa presente che il periodo temporale che va dal primo gennaio 2015 al 31 agosto 2015, rappresenta, anche ai fini dell'agevolazione in commento, un esercizio indipendente ancorché di durata inferiore ai dodici mesi. Per quanto concerne la media dei tre esercizi pregressi, necessaria al fine di determinare correttamente l'agevolazione, si devono comunque prendere gli esercizi 2012, 2013 e 2014, ma la media stessa va poi ragguagliata agli otto mesi di durata del periodo d'imposta 01.01-31.08.2015.

Dovrà essere presentata, afferma sempre la risoluzione, una dichiarazione integrativa qualora il contribuente, nella determinazione del credito d'imposta, abbia considerato, ad esempio, come primo periodo di imposta agevolato quello compreso fra il 01.09.2015 e il 31.08.2016 e come triennio di riferimento i medesimi periodi, ossia 01.09-31.08, degli anni 2012, 2013 e 2014. In questo modo l'annualità persa, che è quella che va dal 01.01 al 31.08.2015, può essere recuperata attraverso la dichiarazione integrativa.

Per quanto riguarda il periodo finale di applicazione del credito d'imposta, oggi fissato nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020, sempre nell'ipotesi di esercizio non coincidente con l'anno solare che, mantenendo l'esempio, va dal 01.09 al 31.08 dell'anno successivo, malgrado da una interpretazione letterale della norma sul credito d'imposta per ricerca e sviluppo, l'ultimo periodo agevolabile e quello in corso al 31.12.2020 ossia il periodo che va dal 01.09.2020 fino al 31.08.2021, in quanto è in corso alla data indicata, l'Agenzia afferma che, per un principio di equità per le imprese con l'esercizio coincidente con l'anno solare che possono beneficiare dell'agevolazione per sei periodo d'imposta (2015 – 2020), visto che nel caso di “spezzettamento” di un esercizio per cambio della durata dello stesso, dall'anno a cavallo d'anno, i periodi di durata dell'agevolazione diventerebbero sette, il credito d'imposta va comunque fruito fino al 31.12.2020.

Pertanto, sempre restando fermi sull'esempio, l'ultimo periodo in cui potrà essere fruita l'agevolazione sarà quello che va dal 01.09.2020 fino al 31.12.2020. Anche in questo caso la media su cui fare il confronto andrà rapportata ai quattro mesi di durata del periodo d'imposta agevolato.

Con la seconda risoluzione, la [n. 122](#), l'Agenzia, che ha condiviso i chiarimenti anche con il MISE, ha analizzato innanzitutto la riconducibilità di determinate spese fra quelle agevolabili. Si tratta delle spese sostenute per studi clinici non interventistici (osservazionali) e degli studi clinici di fase IV, ossia “condotti successivamente all'immissione in commercio del farmaco”. Entrambe sono state riconosciute come ammissibili al credito d'imposta per ricerca e sviluppo, ma con riferimento agli studi clinici di fase IV l'agevolazione è limitata alle spese sostenute per gli studi di natura medico-scientifica.

Con una seconda serie di chiarimenti, forniti attraverso risposte a precisi quesiti, la medesima risoluzione ha ulteriormente chiarito, prendendo le risposte maggiormente significative, che in presenza della realizzazione di un prototipo di un macchinario, non può essere agevolata la spesa per il mero acquisto di “semplici materiali o componenti già disponibili su mercato”. Possono, invece, essere agevolabili le quote di ammortamento di tutti i beni materiali ammortizzabili, il cui impiego sia indispensabile per la realizzazione del prototipo.

Sempre in tema di prototipi, nel caso in cui alcune lavorazioni speciali commissionate all'esterno e senza le quali il prototipo stesso non potrebbe essere realizzato, possono ritenersi ammissibili al credito d'imposta purché siano strumentali alla realizzazione del prototipo o a componenti dello stesso. Anche i costi di esternalizzazione che afferiscano ad attività che possono essere riconducibili alla ricerca e sviluppo o abbiano ad esito un risultato o prodotto innovativo, sono agevolabili.

Gli studi di fattibilità tecnica, progettazione, ingegnerizzazione, realizzazione del prototipo di un nuovo macchinario e il suo test, che arrivano, quindi fino alla consegna del prototipo, rientrando tra i contratti di ricerca extra-muros, previsti dall'[articolo 3](#), comma 6, lett. c) del DL 145 del 2013. Sottolinea, infatti, l'Agenzia delle entrate che in genere “i costi di esternalizzazione di attività riconducibili alla ricerca e sviluppo o che abbiano ad esito un

risultato o prodotto innovativo rientrano tra i contratti di ricerca extra-muros di cui all'[articolo 3](#), comma 6, lett. c)", e quindi sono agevolabili, mentre i costi di esternalizzazione necessari ai fini dell'attività di ricerca che non presentino carattere di innovazione, rientrano nell'[articolo 3](#), comma 6, lett. d) e rimangono, comunque, agevolabili.

## SI RICORDA CHE

- Il credito d'imposta per ricerca e sviluppo è stato ampliato dalla legge di bilancio per il 2017
- Per usufruire del credito d'imposta è necessario esercitare determinate attività di ricerca e sviluppo e sostenere determinate spese

## SCHEMI E TABELLE

### Attività di ricerca e sviluppo: ulteriori chiarimenti – i punti salienti

<b>La disposizione</b>	Al fine di elencare i punti salienti dell'agevolazione in commento, è bene far presente che essa è stata introdotta attraverso il <a href="#">decreto legge n. 145 del 2013</a> , e consiste in un credito d'imposta rivolto a tutte quelle imprese che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo, che ha validità a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso, dopo l'intervento della <a href="#">legge 232 del 2016</a> , al 31 dicembre 2020.
<b>La legge di bilancio 2017</b>	La <a href="#">legge di bilancio per il 2017</a> , oltre ad aver prorogato al 2020 l'agevolazione, ha modificato la norma in commento, provvedendo, tra le altre, ad innalzare la misura del credito d'imposta che passa in via generale al 50 per cento, dal precedente 25 per cento, applicato in alcuni casi, di tutti i costi sostenuti dall'impresa e ammessi dalla normativa come agevolabili
<b>Il meccanismo</b>	Il meccanismo per la determinazione del credito d'imposta è relativamente semplice. Esso, infatti, si determina applicando l'aliquota del 50 per cento agli investimenti agevolati effettuati dall'impresa. Più precisamente il credito d'imposta attribuito è pari al 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, quindi nel 2014, 2013 e 2012. Per le imprese che risultano in attività da meno di tre periodi d'imposta, la predetta media degli investimenti in attività di ricerca e sviluppo è determinata sul minor periodo partendo dal periodo d'imposta di costituzione, il meccanismo può essere così schematizzato: investimento agevolabile = [investimento del periodo d'imposta - media degli investimenti del 2014, 2013 e 2012] * 50%.

**Gli esercizi a cavallo**

l'Amministrazione finanziaria fa presente, con la [risoluzione 121/E/2017](#), che il periodo temporale che va dal primo gennaio 2015 al 31 agosto 2015, rappresenta, anche ai fini dell'agevolazione in commento, un esercizio indipendente ancorché di durata inferiore ai dodici mesi. Per quanto concerne la media dei tre esercizi pregressi, necessaria al fine di determinare correttamente l'agevolazione, si devono comunque prendere gli esercizi 2012, 2013 e 2014, ma la media stessa va poi ragguagliata agli otto mesi di durata del periodo d'imposta 01.01-31.08.2015. Dovrà essere presentata, afferma sempre la risoluzione, una dichiarazione integrativa qualora il contribuente, nella determinazione del credito d'imposta, abbia considerato, ad esempio, come primo periodo di imposta agevolato quello compreso fra il 01.09.2015 e il 31.08.2016 e come triennio di riferimento i medesimi periodi, ossia 01.09-31.08, degli anni 2012, 2013 e 2014. In questo modo l'annualità persa, che è quella che va dal 01.01 al 31.08.2015, può essere recuperata attraverso la dichiarazione integrativa.