

# Credito d'imposta per ricerca e sviluppo: le novità della legge di bilancio 2017 e i chiarimenti delle Entrate

L'incentivo fiscale riconosciuto sotto forma di credito di imposta a qualsiasi tipo di impresa, indipendentemente da forma giuridica, settore economico e regime contabile adottato, che effettua investimenti in attività di ricerca e sviluppo, è stato introdotto nel nostro ordinamento con l'articolo 3 del **Decreto Legge 145/2013**, convertito, con modificazioni dalla **Legge 9/2014**, integralmente sostituito dall'articolo 1, comma 35 della **Legge 190/2014** (Legge di Stabilità 2015) e attuato con il Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze, di concerto con il Ministero dello Sviluppo Economico del 27 maggio 2015.

Con la **Legge di Bilancio 2017** e con i successivi chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate attraverso la **Circolare n. 13/E del 27.04.2017**, l'agevolazione è stata interessata da un ulteriore intervento da parte del nostro legislatore, e le principali novità, che ora verranno prese in esame, riguardano il periodo di agevolazione, la misura e l'importo massimo del credito d'imposta, le modifiche sulle spese ammissibili e l'ampliamento della platea dei soggetti beneficiari.

## Ambito temporale

È stato esteso di un anno, **e quindi fino al 31.12.2020**, il periodo entro cui le imprese potranno beneficiare del credito d'imposta riconosciuto sugli investimenti incrementali effettuati per ricerca e sviluppo.

In particolare, la Circolare n. 13/E precisa che:

- per le imprese con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, l'agevolazione spetta anche per gli investimenti effettuati nel periodo d'imposta 2020;
- per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, **gli investimenti agevolabili sono quelli effettuati a decorrere dal periodo d'imposta 2015-2016 e fino al periodo d'imposta 2020-2021.**

## Misura dell'agevolazione e importo massimo annuale

Il credito d'imposta, prima delle modifiche introdotte con l'articolo 1, comma 15 della Legge di Bilancio 2017, spettava nella misura del 25%, elevata al 50% per le spese sostenute per l'impiego di personale altamente qualificato e per i contratti di ricerca *extra-muros*, e fino ad un importo massimo annuale di € 5.000.000 per ciascun beneficiario, a condizione che le spese sostenute in attività di ricerca e sviluppo fossero almeno pari ad € 30.000.

A decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2016, l'importo massimo annuale del credito d'imposta spettante è stato elevato ad € 20.000.000 e la misura dell'agevolazione è stata unificata in un'aliquota pari al 50% per tutti i tipi di spesa ammissibile.

Si segnala che non sono state apportate variazioni relativamente alla condizione tale per cui è necessario il sostenimento di spese per attività di ricerca e sviluppo almeno pari ad € 30.000 nel periodo d'imposta in cui l'impresa intende avvalersi del credito d'imposta in esame, e che sono rimasti invariati i presupposti per accedere all'incentivo.

In particolare, per la determinazione del credito d'imposta sarà sempre necessario calcolare la spesa incrementale complessiva, data dalla differenza tra le spese per investimenti in attività di ricerca e sviluppo sostenute nel periodo d'imposta oggetto di agevolazione e la media degli stessi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31.12.2015.

A tal proposito, l'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 13/E ribadisce che per i soggetti neocostituiti, con inizio delle proprie attività tra il periodo d'imposta 2017 e il periodo d'imposta 2020, l'aliquota del 50% andrà applicata al valore complessivo delle spese sostenute nei periodi d'imposta agevolabili, in quanto non esiste la media di confronto relativa al triennio 2012 – 2014.

### **Attività di ricerca e sviluppo e spese ammissibili**

L'unica novità relativa alle attività di ricerca e sviluppo e alle spese ammissibili, riguarda l'eliminazione della distinzione tra personale altamente qualificato e personale non altamente qualificato.

La disposizione previgente prevedeva, che ai fini della determinazione del credito d'imposta, erano ammissibili unicamente le spese relative al personale altamente qualificato in possesso di un titolo di dottore di ricerca, ovvero iscritto ad un ciclo di dottorato presso un'università italiana o estera, ovvero in possesso di laurea magistrale in discipline di

ambito tecnico o scientifico secondo la classificazione UNESCO Isced o di cui allegato 1 del **D.L. 145/2013**.

Con la nuova formulazione della lettera a), comma 6, articolo 3 del D.L. n. 145/2013, viene stabilito che l'impresa, nella determinazione del credito d'imposta dovrà prendere in considerazione le spese relative a tutto il personale impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo, senza effettuare la differenziazione tra personale altamente qualificato e personale "tecnico".

In questo ambito, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la condizione necessaria è l'impiego del personale in attività "connesse e coerenti" con le attività di ricerca poste in essere e quindi non dovranno essere presi in considerazione né i costi relativi al personale con mansioni amministrative, contabili e commerciali né quelli relativi ai soggetti che si occupano unicamente delle attività di supporto alla ricerca.

### **Ambito soggettivo**

Con l'introduzione del comma 1-bis all'articolo 3, D.L. n. 145/2013 è stata ampliata la platea dei soggetti beneficiari del credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo.

In particolare, prima della modifica apportata, erano del tutto irrilevanti le spese sostenute dalle imprese residenti o dalle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato in funzione di contratti stipulati dalle stesse con committenti non residenti privi di stabili organizzazioni in Italia, e non potevano quindi beneficiare dell'agevolazione né il soggetto committente estero, né l'impresa commissionaria residente.

Il legislatore, al fine di favorire maggiormente le attività poste in essere dalle imprese nell'ambito della ricerca e dello sviluppo, ha previsto che, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2016 l'incentivo in esame spetta anche alle imprese residenti o alle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti che eseguono 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 Ministero delle Finanze 04.09.1996.

L'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 13/E interviene, precisando che:

- le imprese commissionarie residenti che svolgono attività di ricerca e sviluppo per conto di committenti non residenti sono equiparate, alla luce delle novità introdotte, ai soggetti residenti che effettuano investimenti per conto proprio;

- non rileva il corrispettivo contrattuale pattuito con il committente estero ma, come nel caso di investimenti effettuati in proprio, devono essere prese in considerazione le spese sostenute appartenenti alle categorie di spesa ammissibili previsti dalla normativa;
- l'applicazione della nuova norma riguarda anche le spese sostenute a decorrere dal periodo d'imposta 2017, ma relative a contratti stipulati in precedenza e ancora in corso di esecuzione;
- l'agevolazione non spetta nel caso in cui il soggetto committente sia un'impresa residente, in quanto in questo caso le spese assumono già rilevanza per quest'ultimo come spese di ricerca *extra-muros*, o *intra-muros* nel caso di ricerca commissionata tra società dello stesso gruppo;
- rientrano nella nuova formulazione anche le spese sostenute nell'ipotesi di un contratto stipulato con una parte correlata, come per esempio tra la società capogruppo estera e la società controllata italiana, nonché le spese sostenute da una stabile organizzazione nel territorio dello Stato italiano, in esecuzione degli accordi intercorrenti con la casa madre estera. In questo caso la stabile organizzazione dovrà predisporre per ogni progetto di ricerca apposita documentazione dalla quale dovrà risultare un prospetto di raccordo delle spese, la loro imputazione contabile e la ripartizione per singolo centro di costo;
- il credito d'imposta spetta anche nel caso in cui le attività di ricerca siano commissionate da università o altri enti ed organismi di ricerca non residenti.

### **Utilizzo del credito d'imposta**

Si evidenzia, concludendo, che nessuna modifica è stata apportata alla modalità di fruizione del credito d'imposta, **il quale dovrà essere indicato nella dichiarazione dei redditi ed in particolare nel quadro RU del Modello Unico**, ed utilizzato esclusivamente in compensazione a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in cui sono state sostenute le spese.