



I CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE SUL CREDITO DI IMPOSTA PER ATTIVITÀ DI RICERCA E SVILUPPO

Irene Giusti

ABSTRACT

Si fa seguito alla Circolare FNC del 28 febbraio 2015 contenente prime valutazioni e indicazioni interpretative relative alla disciplina del nuovo credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo di cui all'articolo 3 del Decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145 così come riscritto dall'articolo 1, comma 35 della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 e alla Circolare FNC del 15 ottobre 2015 riguardante le misure recate dal Decreto attuativo del 27 maggio 2015 del Ministro dell'economia e delle finanze (emanato di concerto con il Ministro dello sviluppo economico) con annessa un'analisi critica delle stesse, al fine di illustrare i chiarimenti apportati dalla circolare dell'Agenzia delle entrate n. 5/E del 16 marzo 2016.

Scopo precipuo del presente documento è, pertanto, quello di evidenziare esclusivamente le precisazioni contenute nella detta circolare che interessano quei profili del beneficio de quo che risultavano privi di espressa disciplina normativa ovvero di controversa interpretazione anche a seguito dell'emanazione del Decreto attuativo.

La circolare oggetto di trattazione completa, così, la disciplina del credito di imposta in esame permettendo alle imprese di programmare i piani di investimento in attività di ricerca e sviluppo in un contesto normativo tendenzialmente chiaro e certo.

Sommario: 1. Premessa. – 2. Ambito soggettivo di applicazione. – 3. Ambito oggettivo di applicazione. – 3.1. Attività ammissibili. – 3.2. Spese ammissibili. – 4. Modalità di determinazione e condizioni per la fruizione del beneficio. – 5. Documentazione e controlli.

1. Premessa

In data 16 marzo 2016 l'Agenzia delle entrate ha emanato la corposa circolare n. 5/E (di seguito "la circolare") riguardante il nuovo credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo di cui all'articolo 3 del Decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145 (c.d. Decreto destinazione Italia), così come riscritto dall'articolo 1, comma 35 della Legge 23 dicembre 2014, n. 190, c.d. Legge di Stabilità 2015 (di seguito, "articolo 3").

La circolare si pone al termine di un *iter* che ha progressivamente condotto a definire e chiarire la disciplina applicabile alla misura agevolativa *de qua*, la quale, così come delineata dalla norma primaria, presentava non pochi aspetti controversi e profili di incertezza: a seguito della completa riscrittura dell'articolo 3 ad opera della Legge di Stabilità 2015, infatti, in data 29 luglio 2015 è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale (G.U. n. 174) il Decreto del 27 maggio 2015 del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dello sviluppo economico (di seguito "Decreto attuativo") recante le disposizioni applicative necessarie per poter dare attuazione alla misura in argomento nonché le modalità di verifica e controllo dell'effettività delle spese sostenute a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, le cause di decadenza e di revoca del beneficio e le modalità di restituzione del credito di imposta indebitamente fruito. Tuttavia, nonostante l'emanazione del Decreto attuativo permanevano dubbi sia di carattere interpretativo che

applicativo di rilevante portata relativi, ad esempio, all'estensione dell'ambito di applicazione soggettivo alle stabili organizzazioni di soggetti non residenti e alle reti di imprese oppure alla forma e al contenuto della certificazione della documentazione da predisporre ai fini del controllo sulla fruizione del beneficio; dubbi risolti dalla circolare che, così, ora permette alle imprese di programmare i piani di investimento in attività di ricerca e sviluppo in un contesto normativo tendenzialmente chiaro e certo.

Orbene, in occasione dell'emanazione della circolare dell'Agenzia delle entrate, si è ritenuto necessario redigere il presente documento, con il quale si fa seguito alla Circolare FNC del 28 febbraio 2015¹ contenente prime valutazioni e indicazioni interpretative relative alla disciplina del nuovo credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo e alla Circolare FNC del 15 ottobre 2015² riguardante le misure recate dal Decreto attuativo con annessa un'analisi critica delle stesse, al fine di illustrare i chiarimenti apportati dal citato documento di prassi.

Come si vedrà diffusamente nel prosieguo, l'intervento chiarificatore dell'Agenzia delle entrate è improntato all'apertura e all'accoglimento delle richieste di chiarimenti ufficiali pervenuti dagli operatori del settore e dagli interpreti, come la stessa FNC, e ciò non può che essere valutato favorevolmente stante la necessità di garantire la più ampia ed effettiva fruizione possibile del credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo.

Proprio nell'ottica di incentivare le attività di ricerca e sviluppo nelle diverse fasi del loro svolgimento, giova ricordare che al credito di imposta *de quo* va ad affiancarsi, quando ne ricorrono i presupposti, il c.d. regime di *patent box* di cui all'articolo 1, commi da 37 a 45 della Legge di Stabilità 2015 il quale consiste nella detassazione dei redditi derivanti dallo sfruttamento economico diretto o indiretto di alcuni beni immateriali (i.e. marchi, brevetti industriali, *software* protetto da *copyright*, disegni e modelli, processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili) ottenuti dall'attività di ricerca a condizione che l'impresa continui a svolgere attività di ricerca e sviluppo ai fini del mantenimento, dello sviluppo e dell'accrescimento degli stessi. In argomento, l'Agenzia delle entrate ha precisato che i costi rilevanti ai fini dell'attribuzione del credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo rilevano per il loro intero importo anche ai fini della determinazione della quota che può fruire della detassazione nel regime di *patent box*

Da ultimo, si precisa che la scelta di metodo adottata nella redazione del presente documento è stata quella di trattare esclusivamente quei profili del credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo che risultavano avvolti da un alone di incertezza anche dopo la pubblicazione del Decreto attuativo e che sono stati oggetto degli auspicati chiarimenti da parte dell'Agenzia delle entrate. Per la disamina di tutti gli altri aspetti della disciplina della misura agevolativa si rinvia a quanto illustrato e analizzato nelle sopracitate circolari della FNC, delle quali il presente documento rappresenta il completamento.

¹ La Circolare FNC “*Il nuovo credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo*” del 28 febbraio 2015 è reperibile al seguente link: <http://www.fondazionenazionalecommercialisti.it/node/739>

² La Circolare FNC “*Il nuovo credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo alla luce del decreto attuativo*” del 15 ottobre 2015 è reperibile al seguente link: <http://www.fondazionenazionalecommercialisti.it/node/870>

2. Ambito soggettivo di applicazione

Come è noto, dall'articolo 3, comma 1 e dall'articolo 3 del Decreto attuativo si evince che il credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo rappresenta una misura generale in favore di tutte le imprese, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano nonché del regime contabile adottato 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 (i.e. esercizi dal 2015 al 2019 per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare); si rileva altresì che, non ponendo la norma primaria alcuna condizione riguardante la data di inizio dell'attività di impresa possono beneficiare del credito di imposta anche le imprese che intraprendono l'attività a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014.

Orbene, come evidenziato nella Circolare FNC del 15 ottobre 2015³, la mera riproduzione del testo della norma primaria nell'articolo 3 del Decreto attuativo aveva comportato che i dubbi interpretativi sorti in occasione di prima disamina della novella normativa apportata dalla Legge di Stabilità 2015, riguardanti l'inclusione o meno nel novero dei soggetti beneficiari delle stabili organizzazioni di soggetti non residenti, dei consorzi e reti di imprese e dei soggetti che effettuano attività di ricerca e sviluppo su commissione di terzi⁴ fossero stati fugati solo in parte.

Ebbene, l'Agenzia delle entrate nella circolare in commento ha provveduto a chiarire i sopra riportati dubbi interpretativi.

In particolare, con riferimento alle stabili organizzazioni di soggetti non residenti, ne è stata stabilita l'inclusione tra i soggetti beneficiari (e ciò in linea con quanto sostenuto nelle circolari FNC); per quanto riguarda i consorzi e le reti di imprese è stato precisato che devono esseri ricompresi, anch'essi, nel novero dei soggetti beneficiari, sebbene vi fossero ragioni che deponevano a favore della tesi contraria⁵.

In argomento, l'Agenzia delle entrate, riprendendo i chiarimenti effettuati nelle circolari n. 4/E del 15 febbraio 2011 e n. 20/E del 18 giugno 2013, ha ricordato la divisione della categoria delle reti di imprese nelle sotto-categorie delle "reti-soggetto" e delle "reti-contratto". La prima sotto-categoria, caratterizzata dall'attribuzione della soggettività tributaria, figura, ai fini delle imposte sui redditi, tra gli enti commerciali ovvero non commerciali ex articolo 73, comma 1, lettere b) e c); la seconda sotto-categoria, non assurgendo a soggetto, è caratterizzata dall'autonomia dei singoli partecipanti alla rete con la

³ Par. 2.1.

⁴ Cfr. Circolare FNC del 28 febbraio 2015, par. 2.1.

⁵ Cfr. Circolare FNC del 28 febbraio 2015, par. 2.1. e Circolare FNC del 15 ottobre 2015, par. 2.1. laddove si era asserito che la tesi contraria all'inclusione dei consorzi e delle reti di imprese nel novero dei soggetti beneficiari si ricavava sia dal silenzio del Legislatore, considerato che quando aveva avuto intenzione di includere i detti soggetti nell'ambito di applicazione di una misura agevolativa lo aveva previsto espressamente (si veda l'articolo 3, comma 3 nella versione previgente a quello novellato dalla Legge di Stabilità 2015), sia dalla considerazione che nell'ipotesi in cui la *voluntas legis* fosse stata quella di includere (implicitamente) i medesimi nell'ambito di applicazione del credito di imposta sarebbe stato necessario precisare nel Decreto attuativo i criteri sulla base dei quali ripartire il beneficio tra i partecipanti ai consorzi o alle reti di imprese.

conseguenza che gli atti posti in essere in esecuzione del programma di rete producono effetti direttamente nelle sfere giuridico-soggettive dei partecipanti alla rete. Ciò comporta che le singole imprese hanno diritto al credito di imposta in relazione ai costi eleggibili a loro fatturati o “ribaltati” dall’impresa “capofila”.

Con riferimento, infine, ai soggetti che svolgono attività di ricerca e sviluppo su commissione di terzi l’Agenzia delle entrate, nell’ambito della trattazione dei costi eleggibili, in particolare per contratti di ricerca c.d. *extra – muros* e non dei soggetti beneficiari, ne afferma l’esclusione dall’ambito di applicazione del beneficio, trasponendo nella circolare il testo della Relazione illustrativa al Decreto attuativo.

Ebbene, in questa sede non può che ribadirsi la posizione espressa nelle circolari FNC⁶ laddove si è evidenziato come una tale esclusione, derivante, peraltro, da una poco ortodossa forzatura del dato normativo da parte della Relazione illustrativa, rappresenti l’aspetto di maggiore criticità rinvenibile nella disciplina del credito di imposta *de quo*; aspetto di criticità che si auspica venga sanato nella prossima Legge di Stabilità al fine di rendere la misura agevolativa in esame uno strumento per incentivare l’attività di ricerca e sviluppo in sé e per sé considerata e per aumentare la competitività nazionale nell’attrarre investimenti, senza restrizioni prive di giustificazioni di tipo giuridico e sistematico

Da ultimo, l’Agenzia delle entrate ha precisato che sono ritenute escluse dal perimetro soggettivo di applicazione del beneficio anche i soggetti sottoposti a procedure concorsuali non finalizzate alla continuazione dell’esercizio dell’attività economica (e.g. fallimento e liquidazione coatta amministrativa).

3. Ambito oggettivo di applicazione

3.1. Attività ammissibili

Con riferimento alle attività ammissibili al credito di imposta in oggetto, la circolare contiene importanti precisazioni, la prima delle quali riguarda la determinazione degli ambiti in cui possono svolgersi le attività di ricerca e sviluppo elencate dall’articolo 3, commi 4 e 5 e dall’articolo 2 del Decreto attuativo⁷, ambiti anche diversi da quello scientifico e tecnologico, considerato che le indicate attività sono volte “*all’acquisizione di nuove conoscenze, all’accrescimento di quelle esistenti e all’utilizzo di tali conoscenze per nuove applicazioni*”.

Un’ulteriore precisazione è quella relativa agli studi di fattibilità i quali, pur se inseriti dall’articolo 2, comma 1, lettere a) del Decreto attuativo tra le attività ammissibili rientranti nell’ambito dello “sviluppo sperimentale”, possono costituire attività ammissibili anche se svolti nei diversi ambiti della ricerca fondamentale e della ricerca industriale purché non siano destinati ad uso commerciale.

Un chiarimento di rilevante portata è, infine, quello riguardante la definizione in negativo di attività di ricerca e sviluppo ovverosia che, ex articolo 3, comma 5 e articolo 2 del Decreto attuativo, non sono considerate tali le “*modifiche ordinarie e periodiche*”: questa locuzione

⁶ Cfr. Circolare FNC del 28 febbraio 2015, par. 2.1. e Circolare FNC del 15 ottobre 2015, par. 2.1.

⁷ Cfr. Circolare FNC del 28 febbraio 2015, par. 2.2. e Circolare FNC del 15 ottobre 2015, par. 2.2..

non permetteva, per la sua genericità, di conferire alle stessa un contenuto certo, lasciando margini interpretativi eccessivamente ampi agli operatori del settore e alle imprese⁸. Ebbene, la circolare ha specificato che con “*modifiche ordinarie e periodiche*” si intendono le modifiche non significative di prodotti e di processi, quali, ad esempio, le modifiche stagionali, le modifiche di *design* di un prodotto, la mera sostituzione di un bene strumentale, i miglioramenti, qualitativi o quantitativi derivanti dall’utilizzo di sistemi di produzione che sono molto simili a quelli già usati.

Orbene, è di tutta evidenza che la peculiarità di talune attività aziendali potrebbe comportare la difficoltà di ricondurre, con un ragionevole grado di certezza, le medesime alle attività di ricerca e sviluppo ammissibili. A tal riguardo, la circolare ha evidenziato che i soggetti interessati potranno presentare un’istanza di interpello ex articolo 11, Legge 27 luglio 2000, n. 212 (di seguito, “articolo 11”) all’Agenzia delle entrate che provvederà ad acquisire il parere del Ministero dello Sviluppo economico, il quale è competente ad effettuare i necessari accertamenti tecnici.

In argomento si ritiene opportuno sottolineare che la possibilità di elevare istanze di interpello aventi quale oggetto principale la controversa qualificazione normativa di elementi di fatto, laddove il dubbio sull’interpretazione di disposizioni normative lascia spazio al dubbio sulla qualificazione della fattispecie concreta, è stata introdotta in via generale dal Decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156, Titolo I, rubricato, appunto, “*Revisione della disciplina degli interpelli*”.

L’interpello appena descritto è il c.d. interpello qualificatorio ex articolo 11, comma 1, lettera a), una delle forme (le altre sono, l’interpello ordinario “puro” ex articolo 11, comma 1, lettera a), l’interpello probatorio ex articolo 11, comma 1, lettera b), l’interpello antiabuso ex articolo 11, comma 1, lettera c) e l’interpello “disapplicativo” ex articolo 11, comma 2) in cui può, con l’entrata in vigore della novella normativa citata, articolarsi l’istituto dell’interpello. Ebbene, l’Agenzia delle entrate con la circolare n. 9/E del 1° aprile 2016 ha specificato che, in presenza di disposizioni di rilevanza pluridisciplinare, quali quelle riguardanti talune misure agevolative, la stessa Agenzia delle entrate potrà raggiungere accordi specifici con le altre Amministrazioni dello Stato alla luce dei quali, in caso di presentazione di un’istanza di interpello che presupponga un accertamento tecnico, sarà l’Agenzia ad attivarsi per ottenere il parere dell’Amministrazione competente, sgravando in tal modo il contribuente dall’onere di ottenere il detto parere e allegarlo all’istanza di interpello. Un accordo di tal fatta è proprio quello intervenuto tra l’Agenzia delle entrate e il Ministero dello Sviluppo Economico in relazione al credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo.

3.2. Spese ammissibili

La disamina circa l’ambito oggettivo di applicazione della misura agevolativa *de qua* si conclude con l’illustrazione dei chiarimenti effettuati dall’Agenzia delle entrate con riferimento alle spese ammissibili ai fini delle determinazione del credito di imposta, spese

⁸ Cfr. Circolare FNC del 28 febbraio 2015, par. 2.2. e Circolare FNC del 15 ottobre 2015, par. 2.2..

elencate, lo si ricorda, precipuamente dall'articolo 3, comma 6 e dall'articolo 4 del Decreto attuativo.

In primo luogo, giova rilevare che nella circolare in commento l'Agenzia delle entrate ha chiarito che i costi elencati dalle disposizioni normative citate sono ammissibili indipendentemente dal trattamento contabile e, quindi, dall'eventuale capitalizzazione degli stessi.

In secondo luogo, è stato precisato che il criterio di imputazione degli investimenti in ricerca e sviluppo ad uno dei periodi di imposta di vigenza del credito di imposta (i.e., come già affermato in precedenza⁹, dal periodo di imposta successo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2019) ex articolo 109 del Decreto del Presidente della Repubblica, 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito "TUIR") (così come stabilito dall'articolo 4, comma 1 del Decreto attuativo) è un criterio generale, applicabile a tutte le categorie di costo eleggibili, compresi i costi capitalizzati, a prescindere dalla circostanza che il soggetto beneficiario applichi tale regole per la determinazione del proprio reddito imponibile ai fini delle imposte sul reddito o meno, come ad esempio i soggetti che determinano il proprio reddito su base catastale o forfettaria, nonché quelli che redigono il bilancio in conformità ai principi contabili internazionali.

Nel computo degli investimenti agevolabili rientrano tutti quelli effettuati durante il periodo di vigenza del beneficio a prescindere dal momento in cui sono state iniziate le attività di ricerca; momento che, pertanto, può collocarsi anche nel periodo antecedente a quello suddetto.

Orbene, per completezza espositiva, si riportano di seguito i costi ammissibili con i relativi chiarimenti contenuti nella circolare dell'Agenzia delle entrate:

- a) i costi relativi al personale altamente qualificato 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-legge 23 dicembre 2013, n. 145, che sia 1) dipendente dell'impresa, impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo di cui all'art. 2, comma 1, del Decreto attuativo con esclusione del personale con mansioni amministrative, contabili e commerciali, ovvero 2) in rapporto di collaborazione con l'impresa, compresi gli esercenti arti e professioni, impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo a condizione che svolga la propria attività presso le strutture della medesima impresa.

A tal proposito, nella circolare è stato precisato che i costi sostenuti per l'attività di ricerca svolta da professionisti in totale autonomia di mezzi e di organizzazione, tali da rendere impossibile la configurazione di un'attività "alle dipendenze" dell'impresa, possono rientrare nella categoria di costi ammissibili relativi alla c.d. ricerca "*extra – muros*" sub lettera c) (vedi *infra* in questo paragrafo).

⁹ Vedi *supra*, par. 2.

Con riferimento all'attività di ricerca svolta dall'amministratore della società beneficiaria è stato evidenziato che sono ammessi i costi effettivamente sostenuti in relazione ad un eventuale contratto di lavoro dipendente stipulato con l'amministratore che svolge attività di ricerca e sviluppo ovvero i compensi corrisposti allo stesso, non dipendente dell'impresa, che svolge le dette attività.

Per ciò che concerne i sopraelencati titoli di cui devono risultare in possesso i dipendenti ovvero i collaboratori dell'impresa ai fini dell'ammissibilità dei costi relativi è stato chiarito che non è necessario che il titolo sia conseguito in una materia attinente all'attività di ricerca in cui il dipendente/collaboratore è impiegato, né che sia iscritto ad un albo professionale.

Non possono essere ricompresi tra i costi per il personale altamente qualificato, quelli per il personale "tecnico", ovvero sia per il personale non in possesso dei titoli normativamente richiesti, i quali, tuttavia, qualora ne ricorrano i presupposti, potranno rientrare tra i costi per "competenze tecniche" sub lettera d) (vedi *infra* in questo paragrafo).

Per costo relativo al personale altamente qualificato si intende il costo effettivamente sostenuto dall'impresa per i lavoratori dipendenti o in rapporto di collaborazione in possesso dei titoli richiesti, intendendo come tale l'importo costituito dalla retribuzione lorda prima delle imposte e dai contributi obbligatori, quali gli oneri previdenziali e i contributi assistenziali obbligatori per legge, in rapporto all'effettivo impiego dei medesimi lavoratori nelle attività di ricerca e sviluppo.

Per il personale in rapporto di collaborazione è stato chiarito che i compensi corrisposti vanno assunti al netto dell'IVA e al lordo dei contributi previdenziali aggiuntivi professionali riaddebitati in fattura nonché delle ritenute di acconto.

Infine, considerato che, come è noto, il credito di imposta in argomento si determina sulla base della spesa incrementale rispetto alla media della medesima spesa sostenuta nei tre periodi di imposta precedenti a quelli di vigenza del credito di imposta stesso, risulta agevolabile non solo l'incremento di spesa derivante dall'assunzione di nuovo personale altamente qualificato ma anche quello attribuibile ad un maggior impiego, in termini di ore lavorate ovvero in termini di retribuzione/corrispettivo della collaborazione, nelle attività di ricerca del personale altamente qualificato già in organico presso l'impresa beneficiaria;

- b) 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 ((i.e. in relazione alla percentuale di utilizzo del bene nell'attività di ricerca e al periodo di tempo di utilizzo nell'arco di un anno) e comunque con un costo unitario non inferiore a 2.000 euro al netto dell'imposta sul valore aggiunto.

Ai fini dell'ammissibilità dei predetti costi, gli strumenti e le attrezzature di laboratorio devono essere acquisiti dall'impresa, a titolo di proprietà o di utilizzo. 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'articolo 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 coefficienti di cui al decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988 è rappresentato dal costo storico del bene, che, ai fini dei controlli previsti dall'articolo 8 del Decreto attuativo, deve risultare dal relativo contratto di locazione, ovvero da una specifica dichiarazione del locatore.

Orbene, nella circolare è stato precisato che ai fini del calcolo del costo ammissibile è ininfluenza il modo in cui è avvenuta l'imputazione contabile di eventuali contributi in precedenza ricevuti dall'impresa per l'acquisto dei beni, in quanto la quota di ammortamento sarà sempre calcolata al lordo dei contributi stessi. Tale considerazione vale, altresì, con riferimento ad eventuali misure fiscali di favore concesse in relazione all'acquisto del bene.

L'Agenzia delle entrate ha, inoltre, evidenziato che ai fini della determinazione delle quote di ammortamento rilevanti ai fini del beneficio non rileva la maggiorazione del 40 per cento del costo di acquisizione degli investimenti in beni materiali strumentali nuovi di cui all'articolo 1, commi da 91 a 94, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208 atteso che tale misura è diretta ad agevolare l'acquisto dei predetti beni, non incrementandone il valore ma riducendone l'incidenza del costo gravante sul soggetto beneficiario;

- c) spese relative a contratti di ricerca (c.d. ricerca "extra-muros") stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese, comprese le *start-up* innovative di cui all'art. 25 del decreto-legge 18 ottobre 2012, n. 179, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2012, n. 221, diverse da quelle che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa. Ai fini dell'ammissibilità di tali costi i contratti di ricerca devono essere stipulati con imprese residenti o localizzate in Stati membri dell'Ue, in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo (SEE) ovvero in Paesi e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni.

Con riferimento ai costi relativi alla c.d. ricerca "extra-muros" la circolare, riprendendo quanto affermato nella Relazione illustrativa al Decreto attuativo, ha precisato che la detta ricerca "*si identifica con quella commissionata ad università [...] nonché "ad altri soggetti" [...]"* pertanto possono essere agevolabili quali costi per la ricerca contrattuale "*anche i costi sostenuti per l'attività di ricerca svolta da professionisti in totale autonomia di mezzi e di organizzazione*".

Tale precisazione è di rilevante portata e parrebbe discendere dall'"interpretazione" conferita dalla Relazione illustrativa al Decreto attuativo al sintagma "*altre imprese*" utilizzato nella definizione normativa di spese relative alla c.d. ricerca *extra-muros* ex articolo 3, comma 6, lettera c) e ex articolo 4, comma 1, lettera c) del citato Decreto attuativo. In luogo del suindicato sintagma, infatti, nella citata Relazione illustrativa è stato utilizzato il sintagma "*altri soggetti*", il quale è stato richiamato nella circolare in

esame al fine di ricomprensivi i professionisti che svolgono attività di ricerca e sviluppo non “alle dipendenze” dell’impresa committente ma con autonomia di mezzi e organizzazione.

I costi sostenuti dalle imprese con riferimento a contratti conclusi con professionisti incaricati di svolgere attività di ricerca e sviluppo, pertanto, risultano agevolabili al pari di quelli sostenuti con riferimento a contratti conclusi con università, enti di ricerca e organismi equiparati.

Avuto riguardo, invece, ai costi relativi alla ricerca infra-gruppo, la circolare ha chiarito che l’individuazione della nozione di controllo rilevante ai fini della perimetrazione del gruppo è quella ex articolo 2359, commi 1 e 2, c.c.; ai fini di tale nozione si considera, altresì, l’ipotesi in cui il controllo sia da ricondurre ad una medesima persona fisica, tenendo conto anche di partecipazioni, titoli o diritti posseduti dai familiari dell’imprenditore, ex articolo 5, comma 5 del TUIR.

Per ciò che concerne la condizione relativa alla residenza o alla localizzazione in Stati membri UE, in Stati aderenti all’accordo sullo Spazio economico europea (SEE) ovvero in paesi e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni, del soggetto commissionario è stato precisato che la medesima condizione non è posta in relazione alla ricerca commissionata a università, enti di ricerca e organismi equiparati e che nell’ipotesi di ricerca subappaltata deve essere verificata in capo all’impresa che svolge effettivamente l’attività di ricerca.

Sempre nell’ipotesi di subappalto dell’attività di ricerca, il beneficio spetta esclusivamente al primo committente, il quale rappresenta il soggetto che si assume il rischio per l’attività svolta e ne sostiene i relativi costi.

Ulteriori condizioni che devono verificarsi affinché i costi per la c.d. ricerca “*extra-muros*” siano da considerarsi eleggibili ai fini del beneficio in argomento consistono nella coerenza tra l’impegno assunto dal soggetto commissionario e l’attività da questi effettivamente svolta e nel necessario inserimento nel contratto di ricerca dell’impegno, gravante ovviamente sul soggetto commissionario, a svolgere direttamente o indirettamente attività di ricerca e sviluppo ammissibili ai fini del credito di imposta e l’individuazione del soggetto committente quale effettivo beneficiario delle suddette attività.

Ulteriori precisazioni in merito alla categoria di costi in esame consistono nell’applicabilità ai medesimi costi delle considerazioni svolte dall’Agenzia delle entrate nella circolare n. 51/E del 28 novembre 2011¹⁰ (nella quale era stato affermato che tali costi sono ammissibili “*nella misura congrua e pertinente*” purché i risultati di tale ricerca siano acquisiti “*nell’ambito di un’operazione effettuata alle normali condizioni di mercato e che non comporti elementi di collusione*”) e dell’articolo 109 del TUIR; essendo costi di competenza, inoltre, rilevano a prescindere dalla data di stipula del contratto, quindi può risultare ammissibile anche quella parte di costi sostenuti nel

¹⁰ Tale circolare era stata emanata a commento del credito di imposta per le imprese che finanziano progetti di ricerca in Università o enti pubblici di ricerca ex articolo 1 del Decreto-legge 13 maggio 2011, n. 70

periodo di vigenza del credito di importa relativi ad attività di ricerca e sviluppo commissionata anteriormente al medesimo;

- d) competenze tecniche e privative 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.

Con riferimento a tale categoria di costi l'Agenzia delle entrate ha in primo luogo precisato che vi rientrano, come evidenziato in precedenza (vedi *supra* in questo paragrafo) i costi per il personale tecnico impiegato nelle attività di ricerca ammissibili; in secondo luogo è stata definita la nozione di "privativa industriale" la quale, variando a seconda del diritto industriale dei paesi concedenti la privativa, deve essere determinata in relazione alla tipologia sostanziale di privativa descritta dalla norma di riferimento.

I costi per privative industriali rilevano sia nel caso di produzione interna che di acquisto da terzi; nel primo caso rilevano tutti i costi, nel secondo caso il costo di acquisto determinato ex articolo 110, comma 1 del TUIR, rileva nel periodo di imposta individuato ex articolo 109, comma 2 del TUIR. Sempre in quest'ultima ipotesi, occorre rilevare che qualora si tratti di costi infra-gruppo, questi sono suscettibili di sindacato di antieconomicità da parte dell'Amministrazione finanziaria nonché assoggettati alla regole in materia di *transfer pricing* nel caso i medesimi costi derivino da operazioni con soggetti non residenti nel territorio dello Stato appartenenti al medesimo gruppo.

Da ultimo, appare opportuno solo ricordare che oltre ai costi sopraelencati, risultano ammissibili, entro il limite massimo di euro 5mila per ogni periodo di imposta per il quale si intende fruire del credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo, anche le spese per attività di certificazione contabile sostenute dalle imprese non soggette a revisione legale dei conti e prive di un collegio sindacale. Orbene, è stato chiarito che il suddetto contributo per le spese di certificazione contabile si aggiunge al credito di imposta spettante e concorre alla determinazione dell'importo massimo annuale di euro 5 milioni ex articolo 3, comma 3.

4. Modalità di determinazione e condizioni per la fruizione del beneficio

La circolare in esame contiene importanti precisazioni riguardanti la modalità di determinazione del credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo e le condizioni per l'utilizzo dello stesso¹¹.

In particolare, con riferimento al primo dei suddetti profili, è stato chiarito che:

- i criteri adottati per la individuazione e la determinazione delle spese ammissibili valgono anche per le spese dei tre esercizi precedenti al periodo di vigenza della misura agevolativa ai fini del calcolo della media (la quale, giova ribadirlo, è fissa) di riferimento;

¹¹ Per l'illustrazione e la completa disamina della modalità di determinazione del credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo e delle condizioni per la fruizione dello stesso si rinvia, come per gli ulteriori aspetti di cui non è stata riprodotta la trattazione nel presente documento, alla Circolare FNC del 28 febbraio 2015, par. 3 e 4 e alla Circolare FNC del 15 ottobre 2015, par. 3.

- la soglia minima di investimento pari ad euro 30mila, quale condizione di accesso al beneficio, non rileva ai fini del calcolo della media di riferimento, nella quale, pertanto, assumono rilevanza anche gli investimenti di importo inferiore al detto ammontare;
- per le imprese in attività da meno di tre periodi di imposta, le quali come è evidente sono prive del triennio per il calcolo della media di riferimento, ai fini della determinazione della spesa incrementale complessiva e della spesa incrementale agevolabile occorre far riferimento all'ammontare di spese realizzate nell'arco temporale compreso tra il periodo di imposta in corso alla data di costituzione dell'impresa e il periodo di imposta precedente a quello di prima applicazione del beneficio;
- considerata l'assenza di una condizione relativa alla data di inizio dell'attività di impresa, possono fruire della misura agevolativa anche i soggetti costituitisi durante il periodo di vigenza della medesima, i quali, per essere considerati neocostituiti ai fini che qui interessano, devono manifestare l'effettivo avvio di una nuova attività imprenditoriale piuttosto che la continuazione di una precedente attività in capo ad un nuovo soggetto. È di tutta evidenza che sottesa a tale precisazione vi sia una finalità anti-abuso la quale è stata, peraltro, esplicitata dall'Agenzia delle entrate laddove ha evidenziato la possibilità di assoggettare ad un sindacato anti-abuso ex articolo 10 –bis della Legge 27 luglio 2000, n. 212 le ipotesi di costituzione di imprese durante il periodo di vigenza del beneficio a seguito di operazioni di riorganizzazione aziendale;

Avuto riguardo, invece, al secondo dei profili sopraindicati, è stato precisato che:

- nell'eventualità in cui il credito di imposta in argomento non sia stato utilizzato (esclusivamente in compensazione "orizzontale" ex articolo 17 del Decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241) nel periodo di imposta successivo a quello in cui sono stati sostenuti i costi (il quale, lo si ricorda, costituisce il periodo a decorrere dal quale è possibile utilizzare il credito di imposta), l'ammontare residuo potrà essere utilizzato secondo le modalità ordinarie (*i.e.* in compensazione);
- il credito di imposta deve essere indicato nel quadro RU del modello di dichiarazione dei redditi relativo al periodo di imposta nel corso del quale lo stesso è maturato e, quindi, relativamente al periodo di imposta in cui sono state sostenute le spese ammissibili, nonché nel quadro RU dei modelli di dichiarazione dei redditi relativi ai periodi di imposta successivi fino a quello nel corso del quale se ne conclude l'utilizzo.

5. Documentazione e controlli

Come è noto¹², la vigente disciplina dei controlli sulla fruizione del credito di imposta per

¹² Per l'illustrazione della disciplina dei controlli e degli adempimenti documentali gravanti sui soggetti beneficiari del credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo si rinvia alla Circolare FNC del 28 febbraio

attività di ricerca e sviluppo, sull'ammissibilità delle attività e dei costi nonché sulla sussistenza della condizioni normativamente richieste, ex articolo 3, commi da 10 a 12 ed ex articoli 7 e 8 del Decreto attuativo, prevede esclusivamente controlli *ex post*, stante l'automaticità del riconoscimento del credito in oggetto.

Tali controlli sono svolti sulla base di apposita documentazione contabile certificata (da allegarsi al bilancio) dal soggetto incaricato della revisione legale o dal collegio sindacale o da un professionista iscritto nel Registro dei revisori legali di cui al Decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, salvo non si tratti di imprese con bilancio certificato.

Tale obbligo è previsto anche con riferimento alle imprese non soggette alla revisione legale dei conti e prive di un collegio sindacale le quali, lo si ribadisce, possono includere le spese sostenute per l'attività di certificazione contabile nel novero delle spese ammissibili al credito di imposta entro il limite massimo di euro 5 mila.

Orbene, la circolare contiene utili precisazioni relative a taluni aspetti degli obblighi documentali gravanti sui soggetti beneficiari che non erano stati oggetto di espressa disciplina da parte sia della norma primaria sia, soprattutto, da parte del Decreto attuativo; in particolare, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che:

- gli obblighi documentali sussistono non solo con riferimento agli investimenti effettuati nel periodo di imposta in relazione al quale le imprese intendono fruire del beneficio ma anche con riferimento agli investimenti effettuati nei tre periodi di imposta precedenti al periodo di vigenza del medesimo ed utilizzati per la base di calcolo della quota incrementale che determina l'ammontare del credito di imposta;
- la certificazione può essere redatta in forma libera ma deve riportare un contenuto minimo necessario il quale deve consistere nell'attestazione della regolarità formale della documentazione contabile e dell'effettività dei costi sostenuti;
- la documentazione contabile deve essere conservata ed esibita unitamente al bilancio, pertanto, deve essere certificata entro la data di approvazione del bilancio ovvero, per i soggetti che non sono tenuti all'approvazione del bilancio, entro il termine di 120 giorni dall'esercizio in cui sono stati effettuati gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo;
- la documentazione contabile idonea a dimostrare l'ammissibilità e l'effettività dei costi sulla base dei quali è determinato il credito di imposta deve essere conservata, ex articolo 43 del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, per cinque anni ovvero per sette anni nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di dichiarazione nulla, considerando come *dies a quo* per il computo dei suddetti termini il periodo nel quale è avvenuta la presentazione della dichiarazione (ovvero quello in cui la dichiarazione avrebbe dovuto essere presentata) relativa al periodo di imposta nel corso del quale si conclude l'utilizzo del credito. Sul punto, appare opportuno rilevare che quanto sopra affermato, il quale è il portato del citato articolo 43, come novellato dalla Legge 28 dicembre 2015, n. 2018, articolo 1, comma 131,

vale per il periodo di imposta in corso alla data del 31 dicembre 2016 (che ai fini che qui interessano consiste, come si è visto, nel periodo di imposta in cui si conclude l'utilizzo del credito) e ai periodi successivi. Per i periodi di imposta precedenti, valgono i previgenti termini previsti dall'articolo 43 citato e quindi, quattro anni ovvero cinque anni in caso di dichiarazione omessa o nulla;

- per ciò che concerne le spese per competenze tecniche, tra le quali rientrano quelle per personale tecnico, l'impresa deve predisporre la medesima documentazione prevista per le spese relative al personale altamente qualificato; per le spese per privative industriali acquisite da terzi le imprese dovranno predisporre quale documentazione i relativi contratti e una relazione firmata dal legale rappresentante dell'impresa beneficiaria ovvero dal responsabile dell'attività di ricerca e sviluppo, concernente le attività svolte nel periodo di imposta cui il costo sostenuto si riferisce; per le spese per privative industriali prodotte internamente, invece, le imprese dovranno predisporre un adeguato sistema di rilevazione dei costi sostenuti;
- oltre alla documentazione comprovante l'ammissibilità, l'effettività e l'inerenza dei costi sostenuti, le imprese devono predisporre un prospetto con l'elencazione analitica dei medesimi costi sostenuti nei tre periodi di imposta precedenti al periodo di vigenza del beneficio ed utilizzati per la base di calcolo della quota incrementale che determina l'ammontare del credito di imposta;

Da ultimo, l'Agenzia delle entrate ha evidenziato che qualora a seguito dell'attività di controllo sulla sussistenza e sull'utilizzo del credito di imposta si accerti un utilizzo del medesimo in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste, risulterà applicabile la sanzione pari al trenta per cento del credito utilizzato ex articolo 13, comma 4, del Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471; qualora, invece, si accerti l'inesistenza del credito di imposta (per inesistenza si intende la mancanza in tutto o in parte del presupposto costitutivo, mancanza che non è suscettibile di rilevazione mediante i controlli ex articoli 36-bis e 36-ter del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 ed ex articolo 54-bis del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633) risulterà applicabile la sanzione dal cento al duecento per cento della misura del credito stesso ex articolo 13, comma 5, del citato Decreto legislativo.