

**IL NUOVO CREDITO
D'IMPOSTA PER LE
ATTIVITÀ DI
RICERCA E
SVILUPPO**

Circolare del 28 Febbraio 2015

F
N
C

ABSTRACT

L'articolo 1, comma 35 della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (c.d. Legge di stabilità 2015) ha ridefinito il credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo introdotto dall'articolo 3 del Decreto legge 23 dicembre 2013, n. 145 (c.d. Decreto destinazione Italia); credito d'imposta che, come è noto, non ha conosciuto effettiva operatività a causa della mancata emanazione del relativo decreto attuativo.

Il presente documento ha ad oggetto, pertanto, l'analisi della disciplina del predetto credito d'imposta, come modificato dalla Legge di stabilità 2015, nonché l'elaborazione di possibili soluzioni ai problemi interpretativi sorti nelle more dell'emanazione (per la quale, peraltro, non è stato stabilito alcun termine) del decreto del Ministero dell'economia e delle finanze di concerto con il Ministero dello sviluppo economico, recante le disposizioni applicative necessarie.

In sede di esegesi della novella normativa si è ritenuto opportuno far riferimento, in assenza di disposizioni attuative e chiarimenti ufficiali, alla disciplina legislativa e regolamentare interna e agli orientamenti dell'Amministrazione Finanziaria relativi al similare credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo introdotto dall'articolo 1, commi da 280 a 284 della Legge 27 dicembre 2006, n. 296 (c.d. Legge finanziaria 2007).

Il nuovo credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo non può che essere valutato favorevolmente dalle imprese e dagli operatori del settore ma non ci si può esimere dal rilevare talune criticità che potrebbero comportare una non efficiente fruizione del beneficio in esame.

ABSTRACT

THE NEW TAX CREDIT FOR ACTIVITIES OF RESEARCH AND DEVELOPMENT*

Article 1, paragraph 35, Law 23 December 2014, n. 190 (Stability Law - Legge di stabilità 2015) has newly defined the tax credit for activities of research and development. This was initially introduced by Article 3 of the delegated legislation (Decreto legge) 23 December 2013, n. 145 (Decreto destinazione Italia) but, as it is known, has never become effective, since the implementation decree has never been enacted.

This document analyses the regulation of tax credit, as modified by Stability Law 2015, and the development of possible solutions to the interpretation issues arisen pending the enactment - for which no deadline was established - of the decree of the Ministry of Economy and Finance and the Ministry for Economic Development, containing the required application provisions.

In default of implementation provisions and official interpretations, the interpretation makes reference to the discipline provided for by internal laws and regulations and to the directions of the Financial Administration on the analogous tax credit for activities of research and development provided for by article 1, paragraphs 280 – 284, Law 27 December 2006, n. 296 (so called, Financial Law - Legge finanziaria 2007).

The new tax credit for research and development activities cannot but be positively evaluated by the enterprises and the market players. Nevertheless there are some critical points which need to be considered since they could result in an inefficient application of the benefit.

* Traduzione a cura dell'Ufficio traduzioni CNDCEC

Sommario: 1. Premessa. – 2. Ambito di applicazione. – 2.1. Soggetti beneficiari. – 2.2. Attività ammissibili. – 2.3. Spese ammissibili. – 3. Modalità di determinazione. – 4. Condizioni per la fruizione del beneficio. – 5. Controlli. – 6. Cumulo con altre agevolazioni. – 7. Conclusioni.

1. Premessa.

L'articolo 1, comma 35 della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (c.d. Legge di stabilità 2015) ha riscritto, sostituendolo integralmente, l'articolo 3 del Decreto legge 23 dicembre 2013, n. 145 (c.d. Decreto destinazione Italia) il quale aveva introdotto un credito d'imposta per ricerca e sviluppo; credito d'imposta che, peraltro, non ha trovato concreta applicazione a causa della mancata emanazione del relativo decreto del Ministro dello sviluppo economico (di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze e con il Ministro per la coesione territoriale) recante la disposizioni applicative necessarie. Il predetto comma 35 ridefinisce, pertanto, il credito d'imposta introdotto dal Decreto destinazione Italia modificandone, come specificato nella Relazione illustrativa al Disegno di legge recante “disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato”¹ (Disegno di legge di stabilità 2015), *“la misura, la decorrenza, la platea dei beneficiari, nonché prevedendo una maggiorazione premiale dello stesso per le spese relative alla ricerca svolta extra muros e per quelle relative al personale altamente qualificato impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo”*.

L'utilizzo di strumenti di natura fiscale al fine di incentivare gli investimenti in attività di ricerca, sviluppo e innovazione non è nuovo per l'ordinamento italiano, infatti, risale al 2003 il primo provvedimento che si poneva quale obiettivo precipuo il sostegno agli investimenti *de quibus* effettuati dalla generalità delle imprese, ossia il Decreto legge 30 settembre 2003, n. 269 (c.d. Legge tecno-Tremonti). Quest'ultimo presentava, tuttavia, rilevanti criticità che ne limitavano di molto l'efficacia a causa degli stringenti limiti ai quali era sottoposta l'agevolazione da esso prevista, la quale consisteva, tra l'altro, in una esclusione dall'imposta sul reddito d'impresa di una percentuale dei costi sostenuti in relazione ad attività di ricerca e sviluppo.

Solo con l'articolo 1, commi da 280 a 284 della Legge 27 dicembre 2006, n. 296 (c.d. Legge finanziaria 2007) è stato introdotto, per il periodo 2007-2009, il credito d'imposta a favore delle imprese che effettuavano investimenti in attività di ricerca e sviluppo, il quale, giova rilevare già da ora, presenta elementi di contiguità con quello disciplinato dalla Legge di stabilità 2015.

Alla detta legge sono seguite disposizioni di portata più limitata, quali quella ex articolo 1 del Decreto legge 13 maggio 2011, n. 70 (c.d. Decreto sviluppo) il quale ha introdotto il credito d'imposta per il periodo 2011-2012 per la ricerca scientifica c.d. “contrattuale” ossia commissionata ad Università ed enti pubblici di ricerca e quella ex articolo 24 del Decreto Legge 22 giugno 2012, n. 83 (c.d. Decreto

¹ Atto di Camera n. 2679-bis.

crescita), il quale ha introdotto il credito d'imposta per le imprese che assumono a tempo indeterminato personale altamente qualificato.

Orbene, il brevissimo *excursus* normativo appena svolto permette di delineare il contesto nel quale si inserisce il credito d'imposta disciplinato dalla Legge di stabilità 2015 (*rectius* dall'articolo 3 del Decreto legge 23 dicembre 2013, n. 145 come riscritto dalla Legge di stabilità 2015) e i profili di novità che indubbiamente presenta.

Uno di questi è l'automaticità. Come vedremo nel prosieguo, infatti, il nuovo credito d'imposta non è riconosciuto a seguito di un'apposita istanza telematica ma è concesso in automatico e sottoposto solo a verifiche *ex post*.

Un ulteriore profilo di novità riguarda l'esclusione della natura di aiuto di Stato ai fini della normativa comunitaria, segnatamente ai fini degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, del credito d'imposta *de quo*.

L'articolo 1, comma 35 della Legge di stabilità 2015 ha, infatti, eliso dal testo previgente dell'articolo 3 del Decreto legge 23 dicembre 2013, n. 145 il riferimento alla necessaria previa approvazione della Commissione Europea e alla programmazione dei fondi strutturali comunitari.

L'esclusione della natura di aiuto di Stato del credito d'imposta in oggetto deve essere letta alla luce della Decisione della Commissione Europea 11 dicembre 2007, n. C(2007) 6042 def. emessa a seguito della notifica da parte dell'Italia, a norma dell'articolo 88 del Trattato istitutivo della Comunità Europea (attuale articolo 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea), della misura avente ad oggetto l'introduzione del credito d'imposta per ricerca e sviluppo ad opera dei commi 280-284 dell'articolo 1 della Legge finanziaria 2007.

Come si evince dalla Decisione, le autorità italiane avevano notificato la misura in oggetto esclusivamente per motivi di certezza del diritto ritenendo che questa non rientrasse nel campo di applicazione dell'articolo 87 del Trattato istitutivo della Comunità Europea (attuale articolo 107 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea).

La Commissione ha poi ritenuto di condividere la posizione espressa dalle autorità italiane escludendo la natura di aiuto di Stato del credito d'imposta e affermandone quella di misura generale applicabile indistintamente a tutte le imprese e a tutte le produzioni, giustificata dall'obiettivo di politica generale di stimolare la ricerca di tutti i tipi di imprese in tutti i settori connessi al mondo della ricerca.

Ebbene, come accennato in precedenza, il credito d'imposta previsto dalla Legge finanziaria 2007 ha carattere e struttura simile a quello disciplinato dalla Legge di stabilità 2015, di conseguenza, sono estendibili a quest'ultimo le osservazioni appena svolte, le quali hanno portato il Legislatore ad escluderne la natura di aiuto di Stato già in fase nomogenetica evitando quei fattori ostativi (quali i tempi lunghi necessari per l'ottenimento dell'autorizzazione della Commissione Europea che rendevano

ampio lo iato tra l'entrata in vigore della misura e la sua effettiva utilizzabilità) che impedivano una fruizione efficiente del beneficio in oggetto da parte delle imprese interessate.

Infine, si ritiene opportuno rilevare, che l'articolo 3, comma 14 del Decreto destinazione Italia novellato dall'articolo 1, comma 35 della Legge di stabilità 2015 prevede l'emanazione di un Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze di concerto con il Ministro dello sviluppo economico, recante le disposizioni applicative necessarie.

Il Legislatore non ha posto un termine finale per l'emanazione di tale decreto, di conseguenza sorgono le medesime problematiche e criticità già emerse con riferimento al credito d'imposta previsto dal previgente articolo 3 del Decreto destinazione Italia, pregiudicando così la necessità di programmazione degli investimenti da parte delle imprese in un contesto normativo stabile e certo.

2. Ambito di applicazione

L'articolo 3, comma 1, del Decreto destinazione Italia novellato dall'articolo 1, comma 35 della Legge di stabilità 2015 (nel prosieguo “articolo 3”) prevede che un credito d'imposta sia riconosciuto a *“tutte le imprese, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano e dal regime contabile adottato”* che effettuino investimenti in attività di ricerca e sviluppo a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2019. Avuto riguardo ai soggetti con esercizio sociale coincidente con l'anno solare, quindi, i periodi d'imposta interessati dal beneficio in esame saranno quelli dal 2015 al 2019; un perimetro di efficacia temporale più ampio di quello stabilito dalla versione previgente dell'articolo 3, il quale prevedeva una decorrenza dal periodo d'imposta determinato dal decreto attuativo del Ministro dello sviluppo economico (invero, come già evidenziato, mai emanato) fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2016.

2.1 Soggetti beneficiari

L'ambito soggettivo di applicazione del credito d'imposta ex articolo 3 consiste nella generalità delle imprese, indipendentemente, oltre che dalla forma giuridica, dal settore economico e dal regime contabile, anche dal fatturato e dalla localizzazione, in quanto non è stato inserito nel testo normativo alcun riferimento a queste ultime due condizioni, contrariamente alla versione previgente dell'articolo 3 che escludeva espressamente dal novero dei soggetti beneficiari le imprese con un fatturato superiore o uguale ad euro cinquecento milioni.

Tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa possono, pertanto, accedere al credito d'imposta *de quo*, anche quelli di maggiori dimensioni.

In assenza del decreto attuativo e di un provvedimento chiarificatore da parte dell'Amministrazione Finanziaria potrebbero sorgere, peraltro, dubbi interpretativi circa l'inclusione nel novero dei soggetti

beneficiari delle stabili organizzazioni di soggetti non residenti, dei soggetti che effettuano attività di ricerca e sviluppo su commissione di terzi e dei consorzi e rete di imprese.

Ai fini dell'inclusione o meno delle stabili organizzazioni di soggetti non residenti nell'ambito soggettivo di applicazione del credito d'imposta in oggetto appare opportuno far riferimento, quale ausilio esegetico, al Decreto legge 29 novembre 2008, n. 185 il cui articolo 17, comma 2 reca disposizioni riguardanti il credito d'imposta introdotto dalla Legge finanziaria 2007, similare a quello ex articolo 3.

Nel suddetto Decreto, infatti, si specifica che le disposizioni di cui all'articolo 1, commi da 280 a 284 della Legge finanziaria 2007 si interpretano nel senso che *“il credito d'imposta ivi previsto spetta anche ai soggetti residenti e alle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti che eseguono le attività di ricerca e sviluppo nel caso di contratti stipulati con imprese residenti o localizzate negli Stati membri della Comunità europea, negli Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo ovvero in Stati o territori che sono inclusi nella lista di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 220 del 19 settembre 1996”*.

Orbene, la succitata disposizione potrebbe essere estesa al credito d'imposta previsto dall'articolo 3 conducendo, così, all'inclusione delle stabili organizzazioni di soggetti non residenti nel suo ambito soggettivo di applicazione.

Sempre il medesimo articolo 17, comma 2 del citato decreto può essere di ausilio nella risoluzione dell'ulteriore dubbio interpretativo relativo all'inclusione nel novero dei beneficiari dei soggetti che effettuano attività di ricerca e sviluppo su commissione di terzi, laddove fa riferimento a contratti stipulati da soggetti residenti ovvero stabili organizzazioni di soggetti non residenti con imprese residenti o localizzate negli Stati membri della Comunità europea, negli Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo ovvero in Stati o territori che sono inclusi nella lista di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 220 del 19 settembre 1996.

Orbene, l'Amministrazione finanziaria con la Circolare 17/E del 17 aprile 2009 ha specificato che quest'ultima disposizione va intesa nel senso che *“nell'ipotesi in cui i committenti siano imprese non residenti il credito d'imposta spetta “anche” ai soggetti residenti e alle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti, in relazione ai costi relativi ad attività di ricerca eseguite in base a contratti stipulati con le suddette imprese non residenti.”*

Lo spirito della norma è, infatti, quello di incentivare con una misura premiale l'attività di ricerca e sviluppo in sé e per sé considerata; giova aggiungere, inoltre, che in assenza della sopraccitata disposizione di valenza interpretativa, del credito d'imposta non avrebbe beneficiato né il soggetto

residente o stabile organizzazione di soggetto non residente che effettuava l'attività su commissione di terzi non residenti, né i soggetti committenti non residenti.

Sotto un profilo di carattere applicativo, nella citata Circolare si è poi evidenziato che nelle ipotesi *de quibus* “il credito d'imposta è determinato assumendo come importo agevolabile quello pattuito per la ricerca contrattuale commissionata “nell'ambito di un'operazione effettuata alle normali condizioni di mercato e che non comporti elementi di collusione” di cui all'articolo 4, comma 1, lettera d), del DM n. 76 del 2008 [...]Rimane fermo che in relazione ad una medesima attività di ricerca il credito d'imposta non può che essere riconosciuto ad un solo soggetto”.

Peraltro, il sopracitato chiarimento ha sostituito il precedente orientamento espresso con la Circolare 46/E del 13 giugno 2008 in base al quale si era escluso che il credito d'imposta spettasse all'impresa che svolgeva attività di ricerca su commissione di terzi in quanto tale impresa in realtà non sosteneva i relativi costi, ma li riaddebitava, in base ai corrispettivi contrattualmente previsti, al committente che ne sosteneva l'onere.

Ebbene, anche ai fini della risoluzione della problematica in esame potrebbe aversi riguardo alla disposizione ex articolo 17, comma 2 del decreto citato (come esplicitata dalla Circolare 17/E del 17 aprile 2009) in modo tale da includere nell'ambito soggettivo di applicazione del credito d'imposta ex articolo 3 anche i soggetti residenti che effettuano attività di ricerca e sviluppo su commissione di terzi non residenti.

Con riferimento, invece, ai consorzi e reti di imprese occorre rilevare che non sono menzionati nel testo novellato dell'articolo 3, diversamente dal testo previgente del medesimo articolo (segnatamente, al comma 2) in virtù del quale la soglia minima di spesa ai fini della fruizione del beneficio poteva essere raggiunta cumulativamente dai partecipanti e l'agevolazione ripartita proporzionalmente.

Da tale mancata menzione si potrebbe evincere la volontà del Legislatore di escludere consorzi e reti di imprese dal novero dei soggetti beneficiari ovvero l'opposta volontà di includerli implicitamente, stante la loro natura di soggetti che esercitano attività di impresa.

Sul punto è necessario attendere l'emanazione del decreto attuativo o comunque un chiarimento ufficiale, considerando anche che nel caso in cui si volesse propendere per la seconda interpretazione, la quale risponde a criteri di ragionevolezza, sarebbe necessaria una disposizione normativa che regoli la ripartizione dell'agevolazione tra le imprese partecipanti ai consorzi o alle reti di imprese.

2.2 Attività ammissibili

L'ambito oggettivo di applicazione del credito d'imposta ex articolo 3 è delineato in modo dettagliato dal Legislatore, il quale ha adottato quale tecnica normativa quella di mutuare le definizioni di attività

ammissibili dalla vigente disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione di matrice comunitaria.

Tale disciplina è recata dalla Comunicazione della Commissione Europea 2014/C 198/01 (nel prosieguo la “Comunicazione”) la quale sostituisce, a far data dal 1° luglio 2014, la previgente Comunicazione della Commissione Europea 2006/C 323/01.

Al fine di rendere intellegibile la predetta tecnica normativa, ad ogni definizione di attività ammissibile verrà, ove possibile, affiancata la rispettiva voce di matrice comunitaria.

Orbene, a norma dell'articolo 3, comma 4, sono qualificabili come di ricerca e sviluppo le seguenti attività:

a) 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 (“*ricerca fondamentale*” ex par. 1.3., lett. m) della Comunicazione);

b) 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) (“*ricerca industriale*” ex par. 1.3. lett. q) della Comunicazione)

c) 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 (“*sviluppo sperimentale*” ex par. 1.3. lett. j);

d) 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.

L'articolo 3, comma 5 specifica, inoltre, che non si considerano 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. Anche quest'ultima specificazione è stata mutuata dalla definizione, in questo caso in negativo, di “*sviluppo sperimentale*” ex par. 1.3. lett. j), ultimo periodo della Comunicazione.

2.3 Spese ammissibili.

A norma dell'articolo 3, comma 6, ai fini della determinazione del credito d'imposta sono ammissibili le spese relative a:

a) 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 destinazione Italia;

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 e comunque con un costo unitario non inferiore a 2.000 euro al netto dell'imposta sul valore aggiunto;

c) 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 (c.d. ricerca contrattuale o, per usare la terminologia della Relazione illustrativa al Disegno di legge di stabilità 2015, *extra muros*);

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 alle spese relative al personale altamente qualificato *sub* lett. a) occorre rilevare che il comma 13 dell'articolo 3 dispone la cessazione alla data del 31 dicembre 2014 delle agevolazioni previste per le nuove assunzioni di profili altamente qualificati di cui all'articolo 24 del Decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla Legge 7 agosto 2012, n. 134.

Le spese *sub* lett. a) vanno quindi lette anche alla luce della detta abrogazione e, nelle more dell'emanazione del decreto attuativo e in assenza di un seppur necessario chiarimento ufficiale, potrebbero usarsi in sede interpretativa, ove compatibili, le disposizioni ex articolo 2 del Decreto ministeriale 23 ottobre 2013, emanato in attuazione dell'articolo 24 del Decreto legge 22 giugno 2012, n. 83, ai fini della individuazione delle spese relative al personale qualificato.

In particolare l'articolo 2, comma 3, del Decreto ministeriale 23 ottobre 2013 stabilisce che il costo

(*rectius* costo aziendale) relativo al personale altamente qualificato comprende la retribuzione lorda, prima delle imposte; i contributi obbligatori, quali gli oneri previdenziali e i contributi assistenziali obbligatori per legge.

Con riferimento alle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio sono ammissibili le sole quote di ammortamento, di conseguenza è necessario, anche qui, un chiarimento ufficiale circa le ipotesi di acquisizione o utilizzazione dei predetti strumenti e attrezzature a titolo diverso dalla proprietà.

In argomento, in relazione al credito d'imposta previsto dalla Legge finanziaria 2007, l'articolo 4, comma 5 del Decreto attuativo 28 marzo 2008, n. 76 aveva specificato che *“gli strumenti e le attrezzature, sono ammissibili anche se acquisiti mediante locazione finanziaria, a condizione che la durata del contratto non sia inferiore a quella stabilita dall'articolo 102, comma 7 del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. In tal caso, alla determinazione dei costi ammissibili concorrono le quote capitali dei canoni, in relazione alla misura e al periodo di utilizzo per l'attività di ricerca e sviluppo.”*

Ebbene, anche per il nuovo credito d'imposta, non vi è ragione per ritenere non ammissibili i costi relativi ai suddetti beni quando non detenuti a titolo di proprietà.

3. Modalità di determinazione.

La misura del credito d'imposta è, ai sensi dell'articolo 3, comma 1, pari al 25 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.

Solo per le spese ex articolo 3, comma 6, sub lett. a) e c), quindi per le spese per personale altamente qualificato e per la ricerca *extra muros*, il credito d'imposta è pari al 50 per cento delle medesime.

Una disposizione *ad hoc* per le imprese di nuova costituzione è prevista dall'articolo 3, comma 2 ai sensi del quale, per le imprese in attività da meno di tre periodi d'imposta, la media degli investimenti ai fini di cui sopra è calcolata sul minor periodo a decorrere dal periodo di costituzione.

La modalità di determinazione del nuovo credito d'imposta si basa sul meccanismo incrementale, ovverosia rilevano ai fini del calcolo i soli aumenti di spesa rispetto alla spesa per investimenti media del periodo 2012-2014 (media fissa).

Orbene, appare evidente come l'adozione da parte del Legislatore dell'approccio incrementale ai fini della quantificazione del credito d'imposta sottenda l'intenzione di considerare meritevoli della misura agevolativa le sole imprese che aumentano gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo rispetto a quelli mediamente effettuati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015 escludendo, invece, le imprese che si “limitano” a mantenere invariato il livello di investimenti

(accadimento di per sé affatto scontato stante l'attuale contesto economico e che avrebbe meritato una qualche misura incentivante/premiale).

Come già affermato in precedenza, la modalità di determinazione del credito d'imposta cambia a seconda della tipologia di spesa e, segnatamente, è prevista una maggiorazione premiale per le spese relative al personale altamente qualificato e alla ricerca *extra muros*.

In argomento appare opportuno rilevare che l'articolo 3, comma 7 non è chiaro nell'individuare la base sulla quale applicare la percentuale premiale del 50 per cento; più precisamente, non fa riferimento alla spesa incrementale.

In assenza del decreto attuativo potrebbe, tuttavia, propendersi per un'interpretazione sistematica della predetta disposizione che condurrebbe all'applicazione della percentuale premiale sempre sugli incrementi di spesa, in modo tale da non accentuare la differenza di trattamento tra tipologie di spesa.

Si ritiene che le due modalità di determinazione del credito d'imposta debbano trovare un'applicazione "parallela": sugli incrementi delle spese *sub* lett. b) e d) si dovrebbe applicare la percentuale del 25 per cento e sugli incrementi delle spese *sub* lett. a) e c) la percentuale del 50%.

Nello specifico, infatti, la letteratura specialistica in fase di primo commento della normativa *de qua* (in assenza del decreto attuativo) ritiene che una volta calcolata la media aritmetica degli investimenti in attività di ricerca e sviluppo effettuati nel triennio di riferimento (o nel minor periodo dalla data di costituzione), occorrerebbe confrontare con questa l'incremento generale degli investimenti effettuati nel periodo d'imposta per il quale si intende fruire del credito d'imposta. La spesa incrementale generale dovrebbe poi essere scomposta nella spesa incrementale per attività alle quali si applica la percentuale del 50 per cento (spese *sub* lett. a) e c)) e nella spesa incrementale per attività alle quali si applica la percentuale del 25 per cento (spese *sub* lett. b) e d)).

Le due tipologie di spesa, quindi, dovrebbero considerarsi ognuna nella sua unità, ovvero ogni "gruppo" di spesa (gruppo a) - c) e gruppo b) - d)) dovrebbe consistere in un'entità a sé stante derivante dalla somma algebrica dei singoli incrementi di spesa che la compongono (e.g. l'incremento di spesa del gruppo a) - c) dovrebbe essere la risultante della sommatoria dell'incremento/decremento di a) e incremento/decremento di c)).

Di controversa risoluzione è, invece, il diverso problema relativo alla modalità di determinazione del credito d'imposta nell'ipotesi in cui a fronte di un incremento della spesa generale per investimenti, un gruppo di spesa (e.g. Il gruppo b) - d)) sia interessato da un incremento e un altro gruppo di spesa (e.g. il gruppo a) - c)) invece da un decremento.

In questo caso non è chiaro se debba applicarsi semplicemente la percentuale prevista (stando all'esempio, quella del 25 per cento) al gruppo di spesa che viene interessato da un incremento (come se il decremento dell'altro gruppo di spesa sia *tamquam non esset*) ovvero se una volta applicata la

percentuale prevista all'incremento di un gruppo di spesa, il credito d'imposta debba essere riconosciuto nei limiti dell'incremento della spesa generale per investimenti, in modo tale da dare rilevanza al decremento dell'altro gruppo di spesa (stando all'esempio, il 25 per cento dell'incremento del gruppo b) – d) verrebbe riconosciuto nei limiti del 25 per cento dell'incremento della spesa generale per investimenti).

Si ritiene preferibile adottare la seconda interpretazione in quanto più in linea con la *ratio* della novella normativa, la quale considera meritevoli di misura premiale (*i.e.* il credito d'imposta) gli effettivi incrementi di spesa complessiva in attività di ricerca e sviluppo, nella cui determinazione non può non tenersi in considerazione il decremento di un gruppo di spesa.

Tuttavia, sul punto, sebbene possa risultare pleonastico ribadirlo, è necessario un chiarimento ufficiale.

4. Condizioni per la fruizione del beneficio.

L'articolo 3, comma 3 prevede un limite minimo e un limite massimo di spesa e, infatti, dispone che il credito d'imposta è riconosciuto a condizione che siano sostenute spese per attività di ricerca e sviluppo almeno pari ad euro 30 mila e per un importo massimo annuale di euro 5 milioni di credito d'imposta per ciascun beneficiario.

Rispetto al previgente articolo 3, il limite minimo risulta ridotto di euro 20 mila (in quanto era previsto nella misura di euro 50 mila) e il limite massimo aumentato del doppio.

Tale maggiore accessibilità al credito d'imposta va letta in combinazione, da un lato, con l'inclusione delle grandi imprese nel novero dei soggetti beneficiari e dall'altro, con la riduzione della percentuale di rilevanza delle spese ammissibili. Nella disciplina previgente, infatti, quest'ultima era pari al 50 per cento per la generalità delle spese, mentre attualmente, come si è visto, tale percentuale è stata mantenuta solo per le spese relative al personale altamente qualificato e alla ricerca *extra muros*.

Per ciò che concerne le modalità per la fruizione del credito d'imposta, rispetto al previgente articolo 3, non è più previsto l'obbligo di presentazione di un'istanza telematica e, più in generale, non è prescritto il rispetto di alcun specifico adempimento prodromico ai fini del riconoscimento del beneficio.

Dal testo normativo del vigente articolo 3, pertanto, si evince l'automaticità del riconoscimento del credito d'imposta in esame sebbene, come si avrà modo di spiegare diffusamente nel prosieguo (v. *infra* par. 5), non è possibile escludere l'eventualità che tale automaticità venga pregiudicata dalla futura emanazione di misure attuative che introducano adempimenti procedurali finalizzati, ad esempio, a rendere efficiente il monitoraggio delle fruizioni del credito da parte del Ministero dell'economia e delle finanze ex articolo 3, comma 15.

Il credito d'imposta *de quo* deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui è maturato, non concorre alla formazione del reddito, né della base imponibile

dell'Imposta Regionale sulle Attività Produttive e non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5 del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (c.d. TUIR) e quindi ai fini del pro-rata di deducibilità degli interessi e delle spese generali.

Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione "orizzontale" ai sensi dell'articolo 17 del Decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 ma non soggiace al limite di euro 700 mila annui (ai sensi dell'articolo 34, Legge 23 dicembre 2000, n. 388) e al limite di euro 250 mila annui per crediti riportati nel quadro RU della dichiarazione dei redditi (ai sensi dell'articolo 1, comma 53, Legge 24 dicembre 2007, n. 244).

Per ciò che concerne la decorrenza dell'utilizzo del credito d'imposta, quest'ultimo, come già evidenziato in precedenza, deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui è maturato, e quindi, al periodo d'imposta in cui sono state sostenute le spese ammissibili, da determinarsi, in via generale, in base ai criteri ex articolo 109 TUIR.

In assenza del decreto attuativo non appare possibile individuare il preciso momento da cui decorrerà l'utilizzabilità del credito d'imposta in compensazione, tuttavia nell'ipotesi in cui il suo riconoscimento e la sua fruizione siano caratterizzati da effettiva automaticità si potrebbero applicare i criteri generali ex articolo 17 del Decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

5. Controlli

La vigente disciplina dei controlli sulla fruizione del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo ex articolo 3, commi da 10 a 12 prevede esclusivamente controlli *ex post*, stante la sopramenzionata 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.

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

Le imprese con bilancio certificato sono, invece, esenti dal suddetto obbligo.

I commi 10 e 11 dell'articolo 3 recano specifiche disposizioni relative alla figura del revisore legale dei conti.

Il comma 10 specifica che il revisore legale dei conti o il professionista responsabile della revisione deve, nell'assunzione dell'incarico, osservare i principi ex articolo 10 del Decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39 ossia i principi di indipendenza ed obiettività elaborati da associazioni e ordini professionali

e approvati dal Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Consob, ovvero emanati dal Ministro dell'economia e delle finanze sentita la Consob e, in attesa della loro emanazione, i principi previsti dal codice etico dell'IFAC (*International Federation of Accountants*).

Il comma 11 stabilisce che nei confronti del revisore legale dei conti che incorra in colpa grave nell'esecuzione degli atti che gli sono richiesti per il rilascio della certificazione si applicano le disposizioni relative alla responsabilità del consulente tecnico ex articolo 64 del Codice di procedura civile².

Se a seguito dei detti controlli si accerti l'indebita fruizione, anche parziale, del credito d'imposta, l'Amministrazione Finanziaria provvederà al recupero dell'importo indebitamente fruito, maggiorato di interessi e sanzioni di legge.

L'indebita fruizione può essere integrata dal mancato rispetto delle condizioni normativamente richieste ovvero dalla determinazione del credito d'imposta sulla base di costi inammissibili.

Orbene, tutte le ulteriori modalità di verifica e controllo dell'effettività delle spese sostenute, le cause di decadenza e revoca del beneficio e le modalità di restituzione del credito d'imposta indebitamente fruito saranno adottate con il, più volte citato, Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dello sviluppo economico recante le disposizioni applicative necessarie.

Da ultimo, occorre rilevare che l'ultimo comma dell'articolo 3 stabilisce che il Ministero dell'economia e delle finanze effettua il monitoraggio delle fruizioni del credito d'imposta *de quo* ai fini di assicurare il rispetto dell'articolo 81, comma 4 della Costituzione allorché riscontri che l'attuazione di leggi rechi pregiudizio al conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica.

Ebbene, come già anticipato in precedenza (v. *supra* par. 3), il monitoraggio del credito d'imposta in esame, effettuato al fine di garantire il rispetto dei vincoli di bilancio, potrebbe comportare l'introduzione di adempimenti procedurali volti ad assicurarne la copertura finanziaria (e.g. richiesta di autorizzazione preventiva dell'amministrazione finanziaria); adempimenti che entrerebbero in contrasto con la fruizione (in linea di principio) automatica del beneficio e che replicherebbero la controversa vicenda che ha interessato il credito d'imposta introdotto dalla Legge finanziaria 2007, dapprima caratterizzato dal riconoscimento automatico e successivamente assoggettato alla disciplina sul monitoraggio dei crediti d'imposta ad opera dell'articolo 29 del Decreto legge 29 novembre 2008 n. 185, la quale comportava il previo invio di un'istanza telematica all'Amministrazione finanziaria che fungeva da prenotazione dell'accesso alla fruizione del credito d'imposta stesso, in ordine cronologico e fino ad

² L'articolo 64 c.p.c. recita “ *Si applicano al consulente tecnico le disposizioni del Codice penale relative ai periti [c.p. 314, 366, 373, 376, 377, 384].*

In ogni caso, il consulente tecnico che incorre in colpa grave nell'esecuzione degli atti che gli sono richiesti, è punito con l'arresto fino a un anno o con la ammenda fino a euro 10.329. Si applica l'articolo 35 del codice penale. In ogni caso è dovuto il risarcimento dei danni causati alle parti [disp. att. c.p.c. 19]”.

esaurimento degli stanziamenti (c.d. *click day*).

In argomento, la recente ordinanza della Corte di Cassazione depositata il 23 febbraio 2015, n. 3576 ha dichiarato rilevante e non manifestamente infondata in relazione all'articolo 3 della Costituzione la questione di legittimità costituzionale del citato articolo 29 del Decreto legge 29 novembre 2008, n. 185 nelle parti in cui la norma non faceva salvi i diritti e le aspettative sorti in relazione ad attività di ricerca avviate prima del 29 novembre 2008 in violazione del principio di tutela dell'affidamento del cittadino nella certezza delle situazioni giuridiche e laddove stabiliva un meccanismo di selezione dei soggetti autorizzati alla fruizione del credito i cui esiti risultavano sostanzialmente casuali, a nulla rilevando lo *jus superveniens* introdotto dalla Legge 23 dicembre 2009 n. 191 (che aveva consentito la fruizione del credito d'imposta da parte delle imprese che non avessero ricevuto il nulla osta nella misura del 47,53 per cento dell'importo maturato) il quale si era limitato a trasformare “*l'ablazione in falcidia*”.

6. Cumulo con altre agevolazioni.

Con riferimento al credito d'imposta ex articolo 3 sorge il problema circa la sua cumulabilità con altre agevolazioni; problema non risolto dal Legislatore in fase di genesi della norma.

Un problema di tal fatta era emerso anche relativamente al credito d'imposta introdotto dalla Legge finanziaria 2007; sul punto l'Amministrazione Finanziaria con la Circolare 46/E del 13 giugno 2008 ebbe modo di precisare che non costituendo aiuto di Stato, al credito d'imposta non si sarebbero applicate le regole sul cumulo con altri aiuti di Stato e con aiuti c.d. *de minimis*, né le regole sul rispetto dei massimali previsti dalla Disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione.

Sempre secondo l'Amministrazione finanziaria, pertanto, “*il credito d'imposta è cumulabile con altri contributi pubblici e agevolazioni salvo che le norme disciplinanti le altre misure a favore della ricerca [...] non dispongano diversamente*”.

Orbene, si ritiene opportuno estendere tali considerazioni anche al credito d'imposta ex articolo 3 per il quale la natura di aiuto di Stato, come si è visto (v. *supra* in premessa), è stata esclusa, di conseguenza, la spesa sulla quale applicare la percentuale rilevante ai fini della determinazione del credito d'imposta dovrebbe assumersi al lordo del costo coperto da altri contributi pubblici o agevolazioni, con il limite però che l'importo risultante dal cumulo non potrà essere superiore alla spesa sostenuta.

7. Conclusioni.

Dall'esame dell'articolo 3 del Decreto legge 23 dicembre 2013, n. 145 novellato dall'articolo 1, comma 35 della Legge di stabilità 2015 emergono profili di novità da valutare con favore rispetto al previgente

articolo 3, quali l'automaticità del riconoscimento del credito d'imposta, l'elisione del limite del fatturato ai fini della determinazione dei soggetti beneficiari e il mancato riferimento alla necessaria previa approvazione della Commissione Europea e alla programmazione dei fondi strutturali comunitari, il che esclude la natura di aiuto di Stato ai fini della disciplina comunitaria del beneficio in esame.

Tuttavia, non può nascondersi il timore che tali elementi di novità, soprattutto la suddetta automaticità, possano venire depotenziati nella loro portata, se non vanificati, dalle disposizioni del Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze di concerto con il Ministro dello sviluppo economico recante le disposizioni applicative necessarie, di futura (si auspica) emanazione o dal monitoraggio effettuato dal Ministero dell'economia e delle finanze ai fini della tutela del principio di equilibrio del bilancio dello Stato ex articolo 81 della Costituzione.

Inoltre, sono individuabili criticità di grande importanza che minano l'efficacia del credito d'imposta, quali la mancata fissazione di un termine per l'emanazione del suddetto decreto di attuazione, il suo carattere temporaneo e non strutturale (che non permette una programmazione degli investimenti a lungo termine da parte delle imprese) e l'esclusione dall'ambito di applicazione temporale dell'annualità 2014. Tale esclusione comporterà che le spese per attività di ricerca e sviluppo sostenute dalle imprese nel corso del 2014, peraltro con la legittima aspettativa di vedersi riconosciuto il credito d'imposta ai sensi del previgente articolo 3 mai attuato, non saranno interessate da alcun beneficio (né il credito d'imposta ex articolo 3 previgente, né il credito d'imposta ex articolo 3 novellato dalla Legge di stabilità 2015) ed anzi, concorreranno alla determinazione della media degli investimenti del triennio di riferimento.

Irene Giusti – 28 febbraio 2015