

**IL NUOVO CREDITO DI
IMPOSTA PER ATTIVITÀ
DI RICERCA E SVILUPPO
ALLA LUCE DEL
DECRETO ATTUATIVO**

Documento del 15 ottobre 2015

F

N

C

ABSTRACT

Si fa seguito alla Circolare FNC del 28 febbraio 2015 recante valutazioni e indicazioni interpretative relative al nuovo 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) e novellato dall'articolo 1, comma 35 della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (c.d. Legge di Stabilità 2015), per dare atto dell'avvenuta pubblicazione nella G.U. 174 del 29 luglio 2015 del relativo Decreto di attuazione emanato dal Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro per lo sviluppo economico.

Il presente elaborato si pone, pertanto, quale obiettivo quello di illustrare le misure recate dal Decreto attuativo de quo e di esplicitare un'analisi critica delle stesse, valutando la loro idoneità a risolvere i dubbi interpretativi sorti e le criticità rilevate in sede di primo esame della disciplina del nuovo credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo.

Come si avrà modo di spiegare diffusamente, il Decreto attuativo conferma buona parte delle conclusioni cui si era giunti in via interpretativa nella Circolare FNC del 28 febbraio 2015 e laddove vi si discosta si cercherà di comprenderne le ragioni sottese.

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

1. Premessa

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 al credito d'imposta per investimenti in 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 novellato dall'articolo 1, comma 35 della Legge 23 dicembre 2014, n. 190, (c.d. Legge di Stabilità 2015) (di seguito, "articolo 3") nonché le modalità di verifica e controllo dell'effettività delle spese sostenute a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, le cause di decadenza e di revoca del beneficio, le modalità di restituzione del credito d'imposta indebitamente fruito.

Ebbene, in occasione della pubblicazione del decreto attuativo si è ritenuto necessario redigere il presente documento, con il quale si fa seguito alla Circolare FNC del 28 febbraio 2015 (di seguito, "Circolare FNC") contenente prime valutazioni e indicazioni interpretative relative alla disciplina del nuovo credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo, al fine di individuare da un lato, i profili che sono stati oggetto dell'intervento chiarificatore in esame e dall'altro, quegli aspetti che permangono nell'incertezza e che, di conseguenza, non permettono di giungere alla risoluzione di

quei dubbi di carattere interpretativo e applicativo rilevati in sede di prima analisi della disciplina del beneficio *de quo*.

Si anticipa si da ora che le conclusioni cui si era giunti nella Circolare del 28 febbraio 2015 sono state in buona parte confermate dal decreto attuativo, tuttavia alcune delle criticità ivi rilevate sussistono tuttora e taluni dubbi rimangono aperti.

Da ultimo si precisa che la struttura del presente documento è la medesima di quella utilizzata nella stesura della Circolare precedente, di cui il suddetto costituisce il necessario completamento, in modo tale che i due lavori possano essere letti in parallelo e confrontati con immediatezza al fine di permetterne una più agevole fruizione.

2. Ambito di applicazione

L'ambito di applicazione soggettivo ed oggettivo della disciplina del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo è delineato (*rectius*, precisato rispetto a quello delineato dall'articolo 3) rispettivamente dagli articoli 3 e 2-4 del Decreto attuativo.

Invero, come si vedrà nel prosieguo, con riferimento all'ambito di applicazione soggettivo (vedi *infra* par. 2.1.) e alle attività ammissibili al beneficio (vedi *infra* par. 2.2.) il Decreto attuativo non aggiunge molto rispetto a quanto disposto dall'articolo 3, commi 1, 4 e 5 anzi, non risultano apportate neppure quelle precisazioni e specificazioni che avrebbero potuto integrare più compiutamente la disciplina dettata dalle norme di rango primario.

Con riferimento, invece, ai costi eleggibili (vedi *infra* par. 2.3.) numerosi sono i chiarimenti effettuati dal Decreto attuativo rispetto all'articolo 3, comma 6.

2.1. Soggetti beneficiari

L'articolo 3 del Decreto attuativo nel determinare l'ambito di applicazione soggettivo del credito d'imposta in argomento non fa altro che riprodurre il testo della norma primaria e quindi dell'articolo 3, comma 1: trattasi, quindi, di 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 d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2019.

Orbene, la mera riproduzione del testo legislativo nell'articolo 3 del Decreto attuativo comporta 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 terzi (cfr. Circolare FNC par. 2.1.) non siano stati fugati, o meglio, siano stati fugati solo in parte.

Più in particolare, con riguardo alle stabili organizzazioni di soggetti non residenti si ritiene di confermare le conclusioni alle quali si era giunti nella Circolare FNC ovvero sia l'inclusione di

detti soggetti nel perimetro di applicazione soggettivo della misura *de qua*, in quanto, in assenza di previsioni contrarie del Decreto attuativo e di future indicazioni dell'Amministrazione finanziaria, valgono le medesime argomentazioni espresse nella predetta sede (cfr. Circolare FNC par. 2.1., pag. 6).

Per quanto riguarda i consorzi e le reti di imprese, a fronte della mancata menzione di tali soggetti anche nel testo del Decreto attuativo, si ritiene di optare per la prima delle due tesi interpretative prospettate (cfr. Circolare FNC par. 2.1., pag. 7) la quale consiste nell'esclusione dei soggetti anzidetti dal novero dei soggetti beneficiari; a sostegno di tale tesi sovengono sia il silenzio del Legislatore (e del Decreto attuativo), considerato che laddove aveva avuto intenzione di includere consorzi e reti di imprese nell'ambito di applicazione di una misura agevolativa lo aveva previsto espressamente (si veda l'articolo 3, comma 2 nella versione previgente a quello novellato dalla Legge di Stabilità 2015), sia la considerazione che nell'ipotesi in cui la *voluntas legis* fosse stata quella di includere (implicitamente) i predetti soggetti nell'ambito di applicazione del credito d'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.

Venendo infine alle imprese che svolgono attività di ricerca e sviluppo su commissione di terzi, il dato normativo dal quale partire per poter svolgere le opportune considerazioni in merito è l'articolo 4 del Decreto attuativo, recante disposizioni riguardanti i costi eleggibili al credito d'imposta, e non, si badi, i soggetti beneficiari (ai quali, come si è visto, è riservato l'articolo 3 del Decreto attuativo).

L'articolo 4 citato, infatti, prevede al comma 1 lettera c) che tra i costi eleggibili al credito d'imposta siano incluse le spese relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati e con altre imprese, comprese le start-up innovative (i.e. spese relative alla ricerca c.d. *extra muros*); al comma 5, poi, precisa che nel caso di contratti di ricerca stipulati con soggetti residenti all'estero la condizione per l'ammissibilità dei relativi costi è che tali imprese siano 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.

Ebbene, il sintagma "contratti di ricerca stipulati" sembra si riferisca ai soli rapporti contrattuali in cui l'impresa (residente) che intende beneficiare del credito d'imposta sia committente di attività di ricerca e sviluppo con esclusione, quindi, delle attività a questa commissionate da terzi: la Relazione illustrativa al Decreto attuativo ha precisato, infatti, che *"nel novero dei beneficiari non possono ritenersi inclusi i soggetti che effettuano attività di ricerca e sviluppo su commissione di terzi, e ciò in quanto l'articolo 3 del d.l. n. 145/2013 – contrariamente a quanto avvenuto con il credito d'imposta in materia previsto dall'articolo 1, commi 280 e successivi, della legge n. 296/2006 - riconosce la misura agevolativa in questione solo alle imprese che investono risorse in attività di ricerca e sviluppo, sia svolgendola direttamente sia commissionandola a terzi sulla base di appositi contratti. Pertanto, nell'ipotesi di ricerca commissionata da un'impresa non residente priva di stabile organizzazione nel territorio dello*

stato italiano, ad una impresa residente o alla stabile organizzazione di un soggetto non residenti, né la prima, per mancanza del presupposto di territorialità, né le seconde, potranno beneficiare del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo”.

Risulta, quindi, non confermata la tesi interpretativa sostenuta nella Circolare FNC (par. 2.1. pagg. 6-7), laddove si era individuato lo spirito della norma ex articolo 3 nell'intenzione di incentivare con una misura premiale l'attività di ricerca in sé e per sé considerata e, come portato di questo, si era evidenziata la ragionevolezza di un'estensione del beneficio anche ai soggetti che svolgono attività di ricerca e sviluppo su commissione di terzi.

Alla luce delle precisazioni contenute nella Relazione illustrativa, quindi, appare evidente come, non essendo più lo scopo quello (meritorio) di incentivare l'attività di ricerca e sviluppo in sé e per sé considerata, si sia effettuato, limitatamente a questo aspetto, un passo indietro rispetto al precedente credito d'imposta ex articolo 1, commi 280-284 della Legge finanziaria 2007 in relazione al quale si era giunti ad accordare la spettanza del beneficio anche ai soggetti che effettuano attività di ricerca e sviluppo su commissione di terzi non residenti (cfr. Agenzia delle Entrate, Circolare n. 17 del 17 aprile 2009 e Circolare FNC, par. 2.1. pagg. 6-7).

Da ultimo, sempre all'articolo 4, comma 1, lettera c) ultimo periodo del Decreto attuativo, viene specificato o meglio aggiunto rispetto al dato letterale della norma primaria, che le spese relative alla ricerca *extra muros* non includono quelle relative ai contratti stipulati con soggetti che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa. Nella Relazione illustrativa si sostiene, infatti, che le commesse affidate alle società del gruppo siano maggiormente inquadrabili all'interno della ricerca *intra muros* e per tale ragione la norma primaria non includerebbe espressamente i costi per la ricerca commissionata tra società dello stesso gruppo tra le spese ex articolo 4, comma 1, lettera c).

Occorre rilevare, tuttavia, che l'*iter* argomentativo seguito nella Relazione illustrativa non appare del tutto ortodosso, stante la difficoltà di inferire *de plano* dalla non menzione espressa dei costi relativi alle commesse infragruppo la volontà legislativa di non includerli tra i costi eleggibili, soprattutto se si pone l'attenzione sulla lettera della legge che fa riferimento in via generica a contratti stipulati con “*altre imprese*” senza ulteriori specificazioni.

2.2. Attività ammissibili

Con riferimento alle attività ammissibili al credito di imposta in argomento l'articolo 2 del Decreto attuativo non aggiunge nulla di ulteriore rispetto al testo dell'articolo 3, commi 4 e 5 (cfr. Circolare FNC, par. 2.2.) anche laddove avrebbe dovuto apportare delle specificazioni.

Si tratta della definizione in negativo di attività ammissibili contenuta nell'articolo 3, comma 5 (a sua volta mutuata dalla definizione di “*sviluppo sperimentale*” ex paragrafo 1.3. lettera j), ultimo periodo della Comunicazione della Commissione Europea 2014/C 198/01) e riprodotta nell'articolo 2, comma 2 del Decreto attuativo, il quale recita “*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”.

Ebbene la disposizione citata del Decreto attuativo, limitandosi a riprodurre tale definizione, non specifica cosa si intenda con “*modifiche ordinarie o periodiche*” lasciando così ampio margine interpretativo agli operatori del diritto e alle imprese.

Non può nascondersi infatti che la poca chiarezza di tale locuzione potrebbe essere foriera di problemi applicativi di non poco conto per le imprese, e, pertanto, si auspica un intervento chiarificatore da parte dell’Amministrazione finanziaria.

2.3. Spese ammissibili

L’ultimo profilo dell’ambito oggettivo di applicazione del credito d’imposta per attività di ricerca e sviluppo è quello riguardante le spese ammissibili, alle quali è dedicato l’articolo 4 del Decreto attuativo.

In primo luogo, il comma 1 del predetto articolo contiene un’importante precisazione rispetto alla normativa primaria, ovverosia che sono ammissibili i costi di competenza ai sensi dell’articolo 109 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito “TUIR”), del periodo d’imposta di riferimento, con ciò confermando quanto asserito nella Circolare FNC (par. 4, pag. 13).

In secondo luogo nella medesima disposizione viene specificato che i costi *de quibus* devono essere direttamente connessi allo svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili quali:

- 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 presente decreto 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.

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.

Sul punto appare opportuno effettuare una comparazione con il credito d’imposta per l’assunzione di personale altamente qualificato introdotto dall’articolo 24 del Decreto legge 22 giugno 2012, n. 83 (c.d. “Decreto crescita”) e abrogato a decorrere dal 31 dicembre 2014 proprio dalla Legge di Stabilità 2015 contestualmente all’introduzione del credito d’imposta per attività di ricerca e

sviluppo (per una disamina completa di tale misura premiale si rinvia al Documento FNC del 31 marzo 2015): nella misura previgente i costi eleggibili erano i costi aziendali per l'assunzione a tempo indeterminato di personale altamente qualificato, in quella attuale invece sono ricompresi nei costi eleggibili anche quelli relativi ai rapporti di collaborazione compresi gli esercenti arti e professioni; il costo rilevante ai fini del beneficio, inoltre, non viene determinato *tout court* dalla sommatoria degli elementi elencati (i.e. retribuzione lorda prima delle imposte, contributi obbligatori etc.) come invece avveniva per il credito d'imposta per l'assunzione di personale altamente qualificato ma occorre rapportare la detta sommatoria all'effettivo impiego dei lavoratori nell'attività di ricerca e sviluppo.

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.

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;

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'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;

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.

Laddove, nel definire e circostanziare la nozione di costi eleggibili, viene utilizzata la locuzione "*effettivo impiego per le attività di ricerca e sviluppo*" è di tutta evidenza che si intende da una parte, sostanziare il principio, enunciato dal comma 1 dell'articolo in commento, di necessaria

diretta connessione dei costi all'attività di ricerca e sviluppo e dall'altra, creare uno spazio per l'attività accertativa dell'Amministrazione finanziaria, la quale potrebbe eventualmente condurre al disconoscimento di costi ritenuti dall'impresa rilevanti ai fini della determinazione del beneficio fruibile.

Infine, per le imprese non soggette a revisione legale dei conti e prive di un collegio sindacale sono ammissibili, entro il limite massimo di euro 5 mila, le spese sostenute per l'attività di certificazione contabile.

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

L'articolo 3 prevede che la misura del credito d'imposta è 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, di cui alle lettere b) e d) e pari al 50 per cento delle spese di cui alle lettere a) e c).

In sede di commento dell'articolo 3 si erano rilevati taluni aspetti controversi della modalità di determinazione del credito d'imposta, aspetti non disciplinati o disciplinati in modo poco chiaro dal Legislatore, quali, ad esempio, la base sulla quale applicare la percentuale del 50 per cento oppure il metodo di calcolo da adottare nell'ipotesi in cui un gruppo di spesa sia interessato da un incremento (e.g. a)-c)) e un altro gruppo di spesa (e.g. b)-d)), invece, da un decremento (cfr. Circolare FNC, par. 3).

Orbene, l'articolo 5 del Decreto attuativo, nei commi 2 e 3, nell'individuare la modalità di calcolo dell'agevolazione, ha confermato le tesi interpretative sostenute nella Circolare FNC (par. 3), chiarendo in particolare che:

- per spesa incrementale complessiva si intende la differenza positiva tra l'ammontare complessivo delle spese per investimenti in attività di ricerca e sviluppo sostenute nel periodo d'imposta in relazione al quale si intende fruire dell'agevolazione e la media annuale delle medesime spese realizzate nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015 ovvero nel minor periodo dalla data di costituzione. Sul punto la Relazione illustrativa ha evidenziato che, considerato che la media di riferimento individuata dalla norma primaria è fissa, poiché ancorata ai periodi d'imposta 2012-2014, per le imprese costituite successivamente al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2014, la media di riferimento non potrà che essere pari a zero, in quanto anch'essa andrà calcolata in relazione ai costi sostenuti nei periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015.
- la percentuale del 50 per cento relativa ai costi di cui alle lettere a) e c) ha anch'essa come base di calcolo la spesa incrementale di cui ai predetti costi;
- le due modalità di determinazione del credito d'imposta devono trovare un'applicazione parallela: la spesa incrementale agevolabile deve essere calcolata separatamente per ciascun gruppo di spese, confrontando l'ammontare dei costi di cui alle lettere a) e c)

ovvero di cui alle lettere b) e d), sostenuti nel periodo d'imposta per il quale si intende fruire dell'agevolazione, con la media annuale riferita ai rispettivi medesimi costi, sostenuti nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015 ovvero nel minor periodo dalla data di costituzione. Nell'ipotesi in cui entrambe i gruppi di spese dovessero evidenziare un incremento, il credito d'imposta spettante sarà determinato applicando a ciascun incremento l'aliquota del credito d'imposta prevista per il relativo gruppo di spese;

- Il beneficio è calcolato nei limiti della spesa incrementale complessiva, pertanto, qualora un gruppo di spese sia interessato da un incremento e l'altro gruppo di spese da un decremento dovrà procedersi applicando l'aliquota prevista per il gruppo di spese che ha evidenziato l'incremento sull'ammontare della spesa incrementale complessiva.

Per ciò che concerne le condizioni per la fruizione della misura agevolativa, l'articolo 5, comma 1 del Decreto attuativo, riproducendo il testo della norma primaria, statuisce che il beneficio è riconosciuto fino ad un importo massimo annuale di euro 5 milioni per ciascun beneficiario, a condizione che la spesa complessiva per investimenti in attività di ricerca e sviluppo effettuata in ciascun periodo d'imposta ammonti almeno ad euro 30 mila e, ovviamente, giova ribadirlo, ecceda la media degli investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015 ovvero, qualora si tratti di imprese in attività da meno di tre periodi d'imposta, la media degli investimenti in attività di ricerca e sviluppo calcolata sul minor periodo a decorrere dalla costituzione.

Da ultimo, con riferimento alle modalità di utilizzo del credito d'imposta *de quo* l'articolo 6 del Decreto attuativo, ribadendo quanto statuito dall'articolo 3, commi 8 e 9, stabilisce che il detto beneficio:

- deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale sono stati sostenuti i costi rilevanti;
- non concorre alla formazione del reddito e della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP);
- non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5 del TUIR e quindi ai fini del pro-rata di deducibilità degli interessi e delle spese generali.

Il citato articolo del Decreto attuativo apporta, poi, un'importante precisazione disponendo che il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione "orizzontale" ai sensi dell'articolo 17 del Decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in cui i costi rilevanti sono stati sostenuti, in quanto, si legge nella Relazione illustrativa, è solo dal quel momento che sono noti tutti gli elementi per la determinazione del calcolo della spesa incrementale ed è, quindi, verificabile la spettanza e l'entità del credito d'imposta.

Sempre la Relazione illustrativa precisa che il credito d'imposta in esame, oltre a non soggiacere al limite di euro 700 mila annui (ex 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 (ex articolo,

comma 53, Legge 24 dicembre 2007, n. 244), non è sottoposto neppure all'applicazione della preclusione di cui all'articolo 31 del Decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, che prevede un divieto di compensazione ai sensi dell'articolo 17, comma 1, del Decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 dei crediti relativi alle imposte erariali in presenza di debiti iscritti a ruolo per imposte erariali e accessori di ammontare superiore ad euro 1.500.

4. Controlli e monitoraggio

La vigente disciplina dei controlli da parte dell'Amministrazione finanziaria sulla corretta fruizione del credito d'imposta, ex articolo 3 commi da 10 a 12, si basa su apposita documentazione contabile certificata 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, documentazione da allegarsi al bilancio, salvo non si tratti di imprese con bilancio certificato.

A tale scopo, anche le imprese non soggette a revisione legale dei conti e prive di un collegio sindacale sono comunque tenute ad avvalersi della certificazione di un revisore legale dei conti o di una società di revisione legale dei conti.

Rispetto a quanto disposto dalla norma primaria, per la cui analisi si rinvia alla Circolare FNC (cfr. par. 5), gli articoli 7 e 8 del Decreto attuativo prevedono opportune precisazioni riguardanti, rispettivamente, gli aspetti in cui si declina l'obbligo di conservazione dei documenti e le modalità di svolgimento dell'attività di verifica *ex post*.

Con riferimento al primo, l'articolo 7, comma 5 del Decreto attuativo, prevede l'obbligo per le imprese beneficiarie di conservare tutta la documentazione utile a dimostrare l'ammissibilità e l'effettività dei costi sulla base dei quali è stato determinato il credito d'imposta in esame e, in particolare:

- a) per quanto riguarda i costi relativi al personale altamente qualificato (articolo 4, comma 1, lettera a) del Decreto attuativo), i fogli di presenza nominativi riportanti per ciascun giorno le ore impiegate nell'attività di ricerca e sviluppo, firmati dal legale rappresentante dell'impresa beneficiaria, ovvero dal responsabile dell'attività di ricerca e sviluppo;
- b) per quanto riguarda le quote di ammortamento delle spese di acquisizione degli strumenti e attrezzature di laboratorio (art. 4, comma 1, lettera b) del Decreto attuativo), la dichiarazione del legale rappresentante dell'impresa, ovvero del responsabile dell'attività di ricerca e sviluppo, relativa alla misura e al periodo in cui gli stessi sono stati utilizzati per l'attività di ricerca e sviluppo;
- c) per quanto concerne i costi relativi ai contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese, comprese le start-up innovative (art. 4, comma 1, lettera c) del Decreto attuativo), i contratti e una relazione sottoscritta da detti soggetti concernente le attività svolte nel periodo d'imposta cui il costo sostenuto si riferisce.

Con riferimento, invece, alle precisazioni relative all'attività di verifica in ordine alla corretta fruizione

del credito d'imposta, l'articolo 8 del Decreto attuativo stabilisce che l'Amministrazione finanziaria effettua controlli finalizzati a verificare la sussistenza delle condizioni di accesso al beneficio e la conformità delle attività e dei costi di ricerca e sviluppo effettuati, a quanto previsto dal presente decreto.

Qualora, nell'ambito delle predette attività di verifica e di controllo si rendano necessarie valutazioni di carattere tecnico in ordine all'ammissibilità di specifiche attività ovvero alla pertinenza e congruità dei costi sostenuti, l'Amministrazione finanziaria può richiedere al Ministero dello sviluppo economico di esprimere il proprio parere.

Nel caso in cui, a seguito dei controlli, si accerti l'indebita fruizione, anche parziale, del credito d'imposta per il mancato rispetto delle condizioni richieste ovvero a causa dell'inammissibilità dei costi sulla base dei quali è stato determinato l'importo fruito, l'Amministrazione finanziaria provvede al recupero del relativo importo, maggiorato di interessi e sanzioni secondo legge, facendo salve le eventuali responsabilità di ordine civile, penale e amministrativo.

Da ultimo, alcune importanti indicazioni possono ricavarsi dall'articolo 10 del Decreto attuativo dedicato all'attività di monitoraggio delle fruizioni del credito d'imposta effettuata dal Ministero dell'economia e delle finanze, al fine di assicurare il rispetto dell'articolo 81, comma 4 della Costituzione allorché si riscontri che l'attuazione di leggi rechi pregiudizio al conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica (articolo 17, comma 13, della Legge 31 dicembre 2009, n. 196). Ebbene l'articolo citato si limita a specificare che la predetta attività di monitoraggio persegue l'obiettivo di verificare che le fruizioni del beneficio avvengano nei limiti dell'onere ascritto al credito d'imposta stesso, valutato in 255,5 milioni di euro per il 2015, 428,7 milioni di euro per il 2016, 519,7 milioni di euro per il 2017, 547 milioni di euro per gli anni 2018 e 2019 e 164 milioni di euro per l'anno 2020.

Ebbene, stante l'assenza di ulteriori previsioni relative al monitoraggio, si potrebbe rilevare con favore che (per ora) non sono stati introdotti quegli adempimenti procedurali, sovente di carattere preventivo, volti ad assicurare la copertura finanziaria della misura agevolativa, di cui si era paventato il rischio di introduzione nella Circolare FNC (cfr. paragrafo 5, pag. 14) e che avrebbero potuto inficiare se non vanificare la fruizione automatica della stessa, considerando anche la vicenda che aveva interessato il credito d'imposta introdotto dalla Legge finanziaria 2007.

5. Cumulo con altre agevolazioni

L'articolo 9 del Decreto attuativo precisa che il credito d'imposta *de quo* è cumulabile con il credito d'imposta per l'assunzione di personale altamente qualificato di cui all'articolo 24 del Decreto legge 22 giugno 2012, n. 83, convertito con modificazioni dalla Legge 7 agosto 2012, n. 134, con ciò confermando, in via generale, la cumulabilità del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo con altre agevolazioni, sostenuta nella Circolare FNC (par. 6) e, nello specifico, la cumulabilità con il credito d'imposta per l'assunzione di personale altamente qualificato,

sostenuta nel Documento FNC del 31 marzo 2015 (par. 7) .

Le ragioni sottese all'ammessa cumulabilità sono ben individuate dalla Relazione illustrativa, nella quale si legge che tale soluzione è stata adottata al fine di risolvere possibili criticità che avrebbero potuto conseguire dalla cessazione disposta con decorrenza dal 1° gennaio 2015 del credito d'imposta per l'assunzione di personale altamente qualificato, *“con particolare riferimento alla violazione del legittimo affidamento di quelle imprese che nel corso del 2014 avevano effettuato assunzioni nella consapevolezza di poter beneficiare dell'agevolazione anche per i costi che, in dipendenza di dette assunzioni, sarebbero stati sostenuti nell'anno 2015”*.

6. Conclusioni

Il Decreto attuativo, alla cui disamina è stata dedicata la presente Circolare, presenta molteplici profili che si prestano ad una valutazione di carattere positivo.

Il primo di questi è anche quello più evidente, ossia la sua emanazione e pubblicazione in tempi relativamente brevi, nonostante la norma primaria non prevedesse un termine finale per l'emanazione stessa, al fine di permettere alle possibili imprese beneficiarie di programmare con ragionevole certezza il piano di investimenti in attività di ricerca e sviluppo fino al periodo d'imposta 2019 e, conseguentemente, di poter accedere effettivamente alla misura agevolativa.

Oltre a ciò, di indubbia portata chiarificatrice sono state le illustrate precisazioni e integrazioni apportate dal Decreto attuativo, sebbene, come si è di volta in volta evidenziato, si sarebbe potuto evitare di mantenere nell'incertezza taluni aspetti rilevanti, quali, a mero titolo esemplificativo, l'inclusione o meno delle stabili organizzazioni ovvero dei consorzi e reti d'imprese nell'ambito soggettivo di applicazione del beneficio.

Non può che salutarsi con favore, infine, la previsione della cumulabilità del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo con quello per l'assunzione di personale altamente qualificato e la mancata introduzione di adempimenti procedurali di carattere preventivo al fine di garantire il monitoraggio da parte del Ministero dell'economia e delle finanze, con l'auspicio che non siano introdotti successivamente.

Ovviamente, si attendono ulteriori interventi chiarificatori ufficiali da parte dell'Amministrazione finanziaria in modo tale che l'attuazione del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo possa considerarsi compiuta in ogni suo aspetto.

Irene Giusti, 15 ottobre 2015