

SERVIZIO FISCALE

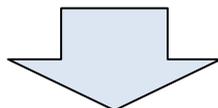
CIRCOLARE N. 49 – DEL 13.07.2018

CREDITO D'IMPOSTA RICERCA E SVILUPPO: Risoluzione 46/E del 22/06/2018

Premessa

La Legge di Bilancio 2017 ha prorogato di un anno il periodo temporale nel quale possono essere effettuati gli investimenti ammissibili (fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020) e ha **potenziato il beneficio** prevedendo, con decorrenza dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016:

- l'applicazione di un'aliquota unica del credito d'imposta, **pari al 50 per cento**, a prescindere dalla tipologia di investimenti effettuati;
- l'ammissibilità delle spese relative a tutto il "personale impiegato nell'attività di ricerca e sviluppo", non essendo più richiesto il requisito di specializzazione, secondo il quale detto personale doveva essere "altamente qualificato";
- l'incremento a 20 milioni di euro (dagli originari 5 milioni di euro) dell'importo massimo annuale del credito d'imposta spettante a ciascun beneficiario.



Tali novità hanno efficacia a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso il 31 dicembre 2016.

Il credito d'imposta è attribuito a tutte le **imprese** che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2020, senza alcun limite in relazione a:

- forma giuridica;
- settore produttivo (anche agricoltura);
- dimensioni (es. in termini di fatturato);
- regime contabile.

In particolare, sono inclusi anche:

- consorzi e reti di imprese;
- enti non commerciali, Università o altri centri di ricerca, quali soggetti commissionari residenti a cui il committente soggetto non residente ha commissionato la ricerca e sviluppo;
- stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di imprese non residenti.

A seguito della novità apportata dalla L. 232/2016, per le spese sostenute dal 2017 e anche in funzione di precedenti contratti in corso di esecuzione il credito d'imposta spetta anche a imprese che

operano sul territorio nazionale (residenti o stabili organizzazioni) in base a contratti di committenza con imprese estere, università o altro ente od organismo di ricerca localizzati:

- in altri Stati membri dell'Unione europea;
- negli Stati aderenti all'accordo sullo Spazio Economico Europeo (membri UE, Norvegia, Islanda e Lichtenstein);
- in Paesi che consentono un adeguato scambio di informazioni (DM 4 settembre 1996 e successive modificazioni e integrazioni).

Non si applica a:

- soggetti con redditi di lavoro autonomo;
- soggetti sottoposti a procedure concorsuali non finalizzate alla continuazione dell'esercizio dell'attività economica;

PERIODI D'IMPOSTA INTERESSATI

Considerato che molte cooperative hanno il periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, può essere utile fare il punto sulle annualità di riferimento:

RILEVANZA INVESTIMENTI



PERIODO D'IMPOSTA COINCIDENTE CON L'ANNO SOLARE

DAL 2015 – AL 2020



PERIODO NON COINCIDENTE CON L'ANNO SOLARE

investimenti effettuati a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2014

Quindi ad es.: periodo d'imposta 01/07 – 30/06, il primo periodo d'imposta rilevante per gli investimenti sarà **01/07/2015 – 30/06/2016**

MEDIA DI RIFERIMENTO

PERIODO D'IMPOSTA COINCIDENTE CON L'ANNO SOLARE

2012 – 2013 – 2014

PERIODO NON COINCIDENTE CON L'ANNO SOLARE

media degli investimenti realizzati nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2014 e nei due precedenti: nell'esemplificazione su proposta 2012/2013 -2013/2014 – 2014/2015

AMBITO OGGETTIVO

Fatto questo primo riepilogo di ordine soggettivo e temporale, del credito d'imposta in argomento, si analizzano qui di seguito le principali regole oggettive, anticipando che relativamente la principale difficoltà della misura agevolativa in esame, è quella di verificare che il progetto per il quale si richiede il credito d'imposta risponda ai requisiti normativi minimi: con la recente risoluzione 46/E del 22 giugno 2018, si aggiunge un ulteriore tassello utile a perimetrare i contorni dei contenuti minimi del progetto per la sua agevolabilità.

Ma andando per grado, vediamo qui di seguito i requisiti oggettivi del credito d'imposta ed il meccanismo di funzionamento.

Il credito d'imposta si applica alle sole attività di "ricerca e sviluppo" (R&S). Il perimetro del concetto di R&S viene definito con i criteri stabiliti nel Manuale di Frascati 2015 dell'OCSE "Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development".

Solo nel caso in cui l'attività posta in essere rientri nel perimetro della R&S, allora si può valutare a quale tipologia di attività ammissibili essa possa essere ricondotta, tra quelle in elenco all'art.3, comma 4 del DL 145/2013 e all'art.2 del decreto attuativo.

Laddove i dubbi in merito **all'ambito oggettivo** di applicazione dell'agevolazione riguardino esclusivamente la riconducibilità delle attività per le quali si intende fruire del beneficio tra quelle eleggibili al credito di imposta, il contribuente può acquisire autonomamente il parere tecnico del Ministero dello Sviluppo Economico. La richiesta di parere va inviata all'indirizzo dgpici@pec.mise.gov.it della Direzione Generale per la Politica Industriale, la Competitività e le PMI

LE ATTIVITÀ DI RICERCA E SVILUPPO AGEVOLABILI	
LAVORI SPERIMENTALI O TEORICI	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 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 al punto successivo.
CONOSCENZE	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.
Prodotti	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.
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.	

NOZIONE DI INVESTIMENTO AGEVOLABILE

Nel contesto della disciplina in esame, l'effettuazione di investimenti in ricerca e sviluppo non può che stare ad indicare la destinazione da parte dell'impresa di risorse finanziarie necessarie per il sostenimento dei relativi costi, con conseguente assunzione:

- da un lato, dei **rischi** di un eventuale esito negativo delle attività di ricerca (quindi, della "perdita" delle risorse così impiegate) o anche solo di un insuccesso commerciale dell'investimento ovvero inferiore alle attese;

- con l'acquisizione, dall'altro, del diritto a fruire dei **benefici** economici ritraibili dall'utilizzo e dallo sfruttamento diretto o indiretto dei risultati ottenuti in esito alle stesse attività di ricerca e sviluppo.

La ricerca e sviluppo può essere effettuata anche da soggetti terzi ed in tale ipotesi può beneficiare del credito d'imposta solo il committente del servizio e non colui che svolge effettivamente tale attività (cfr. Circolare 5/E del 16 marzo 2016)

COSTI AGEVOLABILI

Ai fini della determinazione del credito d'imposta sono ammissibili le spese relative a:

- **personale** impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo (solo per gli anni 2015 e 2016 occorre distinguere tra personale altamente qualificato o meno, dal 2017 la categoria è unica);
- **quote di ammortamento** delle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio (devono essere acquisiti dall'impresa, a titolo di proprietà o di utilizzo), nei limiti dell'importo risultante dall'applicazione dei coefficienti stabiliti dalla normativa di riferimento, 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;
- **spese relative a contratti di ricerca** (*extra- muros*) 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;
- **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.

COME CALCOLARE IL BENEFICIO FISCALE:

Il Calcolo del Credito Ricerca e sviluppo deve rispettare i seguenti precetti:

1. Criterio della "spesa incrementale complessiva" (art. 5 comma 2 DM 27/5/2015): "*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*";
2. Il periodo di osservazione per il calcolo della media aritmetica è fisso e corrisponde ai tre periodi di imposta che precedono il primo periodo di applicazione dell'agevolazione (triennio 2012-2013-2014 per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare);
3. Criterio dell'omogeneità nel confronto per stabilire l'incremento: la media va calcolata separatamente per le differenti categorie agevolabili (25% e 50%) solo per gli anni 2015 e 2016);
4. Per le imprese costituite successivamente al 2012 la media si calcola dalla data di costituzione;
5. Media triennale da calcolare anche per ogni tipologia di costi (necessità di ricostruzione retroattiva).

n.b.: Si precisa che il credito d'imposta spetta anche alle "imprese in attività da meno di tre periodi d'imposta" ai fini del calcolo della spesa incrementale, "la media degli investimenti è calcolata sul minor periodo a decorrere dal periodo di costituzione".

In via generale il computo va effettuato, quindi, su tutti e tre i periodi d'imposta, anche se in uno o più di essi l'importo di tali investimenti è pari a zero e il risultato ottenuto deve essere diviso per il numero delle annualità, pari a tre.

Infine si ricorda che nel calcolo della media di riferimento, è necessario tenere conto esclusivamente degli investimenti appartenenti alle medesime tipologie di quelli indicati come agevolabili dal comma 6 dell'articolo 3, nei termini specificati dal comma 1 dell'articolo 4 del *decreto attuativo*, dotati dei requisiti illustrati nella circolare n. 5/E del 2016.

CONDIZIONI

Fra le varie condizioni ricordiamo:

- Soglia minima dell'investimento per anno agevolabile: € 30.000
- Misura massima per ciascun beneficiario € 20 milioni di euro a partire dal periodo d'imposta 2017, sino al 2020 (prima 5 milioni di euro)

Ai fini della richiesta del beneficio fiscale occorre dunque verificare che:

- nel singolo periodo di imposta in relazione al quale l'impresa ha intenzione di beneficiare dell'agevolazione, gli investimenti in attività di R&S devono essere almeno pari a 30.000 €;
- la spesa complessiva per investimenti in attività di ricerca e sviluppo, effettuata in ciascun periodo d'imposta in relazione al quale si intende fruire dell'agevolazione, deve rappresentare un incremento rispetto alla media dei **medesimi investimenti** realizzati nei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015.

ESEMPIO

Un'impresa che chiude l'esercizio il 31 dicembre ed effettua investimenti in attività di ricerca e sviluppo nei periodi d'imposta 2017, 2018 e 2019 sostenendo una spesa rispettivamente di euro 40.000, euro 28.000 ed euro 32.000 per singolo anno, può potenzialmente fruire dell'agevolazione per gli investimenti relativi al periodo di imposta 2017 e 2019, mentre per il 2018 non raggiunge la soglia minima.

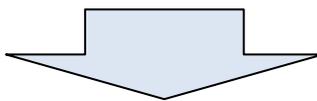
Modalità di determinazione e condizioni per la fruizione del beneficio

Tipologia spesa: costi incrementali per	Aliquota		Misura massima del credito imposta annua per ciascun beneficiario:	
	2015-16*	2017-2020*	2015-16*	2017-2020*
1. Personale altamente qualificato	50%	50%	5 milioni di euro	20 milioni di euro
2. Contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese comprese le startup innovative				
3. Quote di ammortamento di strumenti e attrezzature e laboratorio	25%			
4. Competenze tecniche e privative industriali				

CIRCOLARE 9 FEBBRAIO 2018, N. 59990 MINISTERO DELLO SVILUPPECONOMICO: SVILUPPO DI SOFTWARE

Con specifico riferimento alle attività di sviluppo di software, dalle indicazioni contenute nel Manuale di Frascati emerge che le innovazioni legate al software, inteso quale prodotto finale, sono generalmente di tipo incrementale e, in quanto tali, normalmente classificabili, ove aventi un effettivo contenuto di R&S, nell'ambito delle attività di sviluppo sperimentale.

Affinché un progetto per lo sviluppo di un software venga classificato come R&S, la sua esecuzione deve dipendere da un progresso scientifico e/o tecnologico e lo scopo del progetto deve essere la risoluzione di un problema scientifico o tecnologico su base sistematica.



In questo senso, un progetto che abbia per oggetto il potenziamento, l'arricchimento o la modifica di un programma o di un sistema esistente può essere classificato come R&S se produce **un avanzamento scientifico o tecnologico che si traduce in un aumento dello stock di conoscenza**.

Esempi progetti che beneficiano del credito d'imposta:

- lo sviluppo di un nuovo sistema operativo o di un nuovo linguaggio di programmazione;
- la progettazione e la realizzazione di nuovi motori di ricerca basati su tecnologie originali;
- gli sforzi per risolvere i conflitti con *hardware o software in base a un processo di reingegnerizzazione di un sistema o di una rete*;
- *la creazione di nuovi o più efficienti algoritmi basati su nuove tecniche; la creazione di nuovi e originali tecniche di crittazione o di sicurezza.*

Esempi progetti che non beneficiano del credito d'imposta:

- i lavori su aggiornamenti, già liberamente disponibili prima dell'inizio dei lavori stessi, relativi a specifici sistemi o programmi;
- le attività di ordinaria manutenzione del *computer o del software*;
- *lo sviluppo di software applicativi e sistemi informativi aziendali che utilizzino metodi conosciuti e strumenti software esistenti; l'aggiunta di nuove funzionalità per l'utente a programmi applicativi esistenti; la creazione di siti web o software utilizzando strumenti esistenti*;
- *l'utilizzo di metodi standard di crittazione, verifica della sicurezza e test di integrità dei dati*;
- *la "customizzazione" di prodotti per un particolare uso, a meno che durante tale processo non vengano aggiunte nuove conoscenze che migliorino significativamente il programma base*;
- *l'ordinaria attività di correzione di errori ("debug") di sistemi e programmi esistenti.*

RISOLUZIONE 46/E DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE DEL 22 GIUGNO 2018

La risoluzione 46/E del 22 giugno 2018, riguarda una richiesta di parere sull'ammissibilità al credito d'imposta di ricerca e sviluppo di un programma di riorganizzazione dei processi industriali in una logica di "smart factory", finalizzato, da una parte, ad integrare la catena logistica di produzione della fiera, includendo tutti i processi relativi a visitatori, espositori e fornitori in una prospettiva di aumenti di efficacia ed efficienza, e dall'altra, ad avvicinare i servizi alle persone, creando servizi innovativi attraverso il cosiddetto "Internet of Things". Il raggiungimento dei risultati sopra descritti, sarebbe stato ottenuto attraverso la realizzazione di un apposito progetto di ricerca e sviluppo che prevedeva l'utilizzo e lo studio di numerose tecnologie di avanguardia.

L'Agenzia delle Entrate nella risoluzione in commento, preliminarmente ribadisce il ruolo fondamentale del Ministero dello Sviluppo Economico, sulla valutazione tecnica del Progetto, al quale la stessa amministrazione si è rivolta per ottenere delle indicazioni, le quali confermano di fatto quanto già illustrato nella circolare 9 febbraio 2018, in precedenza esaminata.

In particolare, viene evidenziato come il Manuale di Frascati (la cui ultima edizione è stata pubblicata dall'OECD in data 8 ottobre 2015) rappresenta la principale fonte interpretativa di riferimento agli effetti

della disciplina agevolativa del credito d'imposta ricerca e sviluppo, con particolare riferimento all'individuazione del progetto.

La Direzione Centrale Normativa dell'Agenzia delle Entrate, osserva come le tecnologie utilizzate per la realizzazione del progetto in esame, sono di fatto, una serie di tecnologie già disponibili e ampiamente diffuse in tutti i settori economici (incluso quello dei servizi) per accompagnare e realizzare la trasformazione tecnologica e la digitalizzazione dei processi produttivi secondo il paradigma "Industria 4.0".

Tale rilevata circostanza, ha portato il Ministero interpellato ad escludere, che gli investimenti in questione possano qualificarsi come attività di ricerca e sviluppo nell'accezione rilevante agli effetti della disciplina del credito di imposta.

In pratica l'Agenzia delle Entrate con la risoluzione 46/E si fa portatrice del pensiero del Ministero dello Sviluppo, il quale pur con l'uso di tecnologia avanzata, non rappresenta **un avanzamento scientifico o tecnologico che si tradurrebbe in un aumento dello stock di conoscenza**.