

AGEVOLAZIONI

Arrivano i chiarimenti dell'Agenzia sul credito per attività di R&S

di Alessandro Bonuzzi

Il **credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo** è fruibile in concomitanza con altre agevolazioni, salvo che le relative norme disciplinanti non dispongano diversamente. Pertanto, ad esempio, non vi è alcun divieto di cumulo del credito con il *bonus* investimenti ovvero con il *patent box*.

Lo ha chiarito la [**circolare n. 5/E**](#) di ieri con la quale l'Agenzia delle entrate fornisce le **linee guida** per la corretta interpretazione delle norme che regolano il credito, soffermandosi sui requisiti soggettivi e oggettivi per l'accesso, sulle relative modalità di determinazione e di utilizzo, sulla documentazione necessaria e, per l'appunto, sulla possibilità di cumulare l'agevolaione con altri *bonus*.

Trattasi di una misura volta a **incentivare gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo** introdotta nel 2013 dall'articolo 3 del D.L. 145/2013 che però ha trovato attuazione solo lo scorso anno, rinnovata dalla legge di Stabilità 2015, con l'emanazione del **D.M. 27 maggio 2015**.

La nuova versione del credito d'imposta si caratterizza per una più **rapida possibilità di fruizione** da parte dei beneficiari e per una **maggior semplificazione delle procedure**. Infatti, il *bonus* è ora concesso in **maniera automatica**, a seguito dell'effettuazione delle spese agevolate, senza che sia necessaria la presentazione di un'apposita istanza per via telematica.

I soggetti beneficiari

Il beneficio è riservato a **tutte le imprese che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo**. A tal fine **non rilevano** natura giuridica, settore economico di appartenenza, regime contabile adottato e dimensioni.

Pertanto, rientrano nell'ambito soggettivo dell'agevolaione anche gli **enti non commerciali**, con riferimento all'attività commerciale eventualmente esercitata, i **consorzi** e le **reti d'impresa** strutturate come **reti-soggetto**. Le reti-contratto, infatti, sono prive di soggettività tributaria, per cui gli atti posti in essere in esecuzione del programma producono effetti direttamente in capo ai partecipanti.

Per le imprese solari, la finestra temporale di maturazione del **credito va dal 2015 fino al**

2019. Sul punto, la circolare osserva che la norma istitutiva del credito non pone alcuna condizione riguardante la data di inizio dell'attività; quindi, **possono beneficiare del bonus anche le imprese che hanno intrapreso l'attività a partire dal 2015.**

Ambito oggettivo

Le attività di ricerca e sviluppo agevolabili sono **specificatamente individuate** dal decreto attuativo in quelle relative:

- alla **ricerca fondamentale**. Ricadono in questa categoria i 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;
- alla **ricerca industriale**. Sono classificabili in questa categoria la ricerca pianificata o le indagini critiche per acquisire nuova conoscenza da utilizzare nel mettere a punto nuovi prodotti e la creazione di sistemi complessi per la ricerca industriale;
- allo **sviluppo sperimentale**. Vi rientrano le attività di acquisizione e utilizzo di conoscenze scientifiche e tecnologiche al fine di produrre progetti per prodotti, processi o servizi nonché le attività di realizzazione di prototipi utilizzabili per scopi commerciali.

Non sono considerate attività agevolabili, invece, 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**.

Oltre alle attività di ricerca e sviluppo, il decreto attuativo individua in modo tassativo anche le **spese ammissibili** ai fini del calcolo del credito d'imposta. Esse sono classificate in **quattro tipologie**:

1. le spese per **personale altamente qualificato** impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo;
2. le spese per **strumenti a attrezzature di laboratorio**;
3. le spese per **contratti di ricerca** stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, nonché quelli stipulati con altre imprese;
4. le spese per **competenze tecniche e privative industriali**.

Quest'ultima categoria, aggiunta dalla legge di Stabilità 2015, rende agevolabili anche i costi sostenuti per il personale **non altamente qualificato** impiegato nelle attività di ricerca eleggibili.

L'**imputazione** degli investimenti in ricerca e sviluppo ad uno dei periodi di imposta di vigenza dell'agevolazione (2015–2019) avviene secondo le regole generali di **competenza fiscale**,

previste **dall'articolo 109 del Tuir**. Tale criterio è applicabile anche ai soggetti che determinano il proprio reddito su base catastale o forfettaria, nonché alle imprese las *adopt*.

Al riguardo, la circolare precisa che **sono comunque agevolabili tutti gli investimenti effettuati durante il periodo di vigenza del beneficio, ancorché le relative attività di ricerca siano state avviate prima del periodo di applicazione dell'agevolazione e, quindi, per le imprese solari, prima del 2015.**

Utilizzo e rilevanza del credito d'imposta

Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in **compensazione** ai sensi dell'articolo 17 D.Lgs. 241/1997 (cd. compensazione orizzontale) **a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello i cui costi sono stati sostenuti**. Pertanto, un'impresa solare che ha maturato un credito di imposta a fronte di investimenti ammissibili realizzati nell'esercizio 2015, poteva utilizzare il credito dal 1° gennaio 2016.

La circolare ricorda che per consentire la fruizione dell'agevolazione, con la **risoluzione n. 97/E/2015**, è stato istituito il **codice tributo "6857"**.

Inoltre, il documento di prassi in commento evidenzia che il credito **deve essere indicato nel quadro RU del modello di dichiarazione relativo al periodo di imposta nel corso del quale il credito stesso è maturato**, nonché nel quadro RU dei modelli di dichiarazione relativi ai periodi di imposta successivi, fino a quello nel corso del quale se ne conclude l'utilizzo. Con riferimento all'Unico 2016 il relativo codice è **B9**.

Relativamente ai **limiti di utilizzo**, il credito:

- spetta fino a un importo massimo annuale di **5 milioni di euro** per ciascun beneficiario, a condizione che siano sostenute spese per attività di ricerca e sviluppo almeno pari ad **euro 30.000**. Al fine di assicurare il rispetto del limite è necessario che le compensazioni siano effettuate esclusivamente presentando il modello F24 attraverso Entratel o Fisconline;
- **non soggiace al limite di euro 250.000** di cui all'articolo 1, comma 53, L. 244/2007;
- **non soggiace al limite generale** di compensabilità dei crediti d'imposta pari a euro 700.000;
- **non soggiace al divieto di compensazione** applicabile in presenza di debiti erariali iscritti a ruolo e scaduti di ammontare superiore a euro 1.500.

Per quanto riguarda, invece, la **rilevanza fiscale** del credito:

- esso **non concorre alla formazione della base imponibile Irpef/Ires**, né alla determinazione del **valore della produzione netta ai fini dell'Irap**;

- **esso non rileva ai fini della determinazione della quota di interessi passivi deducibile dal reddito di impresa ai sensi dell'articolo 61 del Tuir;**
- **esso non rileva ai fini della determinazione della quota di spese e altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, deducibile dal reddito di impresa ai sensi dell'articolo 109, comma 5, del Tuir.**

La circolare contiene una serie di **esempi di calcolo** dell'agevolazione. In questa sede è appena il caso di ricordare che, ai fini della determinazione del credito di imposta, è necessario preliminarmente quantificare la **“spesa incrementale complessiva”**. Essa è rappresentata dalla differenza positiva tra l'ammontare degli investimenti realizzati nel periodo di imposta per il quale si intende fruire dell'agevolazione e il valore **dell'investimento medio realizzato nei tre esercizi precedenti** a quello di prima applicazione dell'agevolazione.

Cumulo con altre agevolazioni

In merito alla **cumulabilità del credito** con altre misure di favore, l'Ufficio fornisce importanti chiarimenti. A parere dell'Ufficio, infatti, dal decreto attuativo **“non può ricavarsi ... un divieto generalizzato di cumulo con altre misure agevolative non espressamente contemplate. Pertanto, il credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo deve ritenersi fruibile anche in presenza di altre misure di favore, salvo che le norme disciplinanti le altre misure non dispongano diversamente”**.

Ne deriva che, ad esempio, i **costi ammissibili** al credito di imposta per ricerca e sviluppo rilevano per l'intero ammontare anche ai fini della determinazione del reddito agevolabile da **patent box**.

Infine, atteso che l'agevolazione in esame costituisce una misura di **carattere generale**, la stessa non rileva, né ai fini del calcolo degli aiuti c.d. **de minimis**, né ai fini del rispetto dei massimali previsti dalla “Disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione” di cui alla Comunicazione del 27 giugno 2014.