

MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE

DECRETO 27 maggio 2015

Attuazione del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo.

(15A05898)

(GU n.174 del 29-7-2015)

IL MINISTRO

DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE

di concerto con

IL MINISTRO

DELLO SVILUPPO ECONOMICO

Visto il decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145, recante "Interventi urgenti di avvio del piano Destinazione Italia, per il contenimento delle tariffe elettriche e del gas, per l'internazionalizzazione, lo sviluppo e la digitalizzazione delle imprese, nonché misure per la realizzazione di opere pubbliche ed EXPO 2015", convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2014, n. 9;

Visto, in particolare, l'art. 3 del sopra citato decreto-legge n. 145/2013, che istituisce un credito d'imposta a favore delle imprese

che investono in attività di ricerca e sviluppo, così come  
sostituito dall'art. 1, comma 35, della legge 23 dicembre 2014, n.  
190;

Visto il comma 14 del predetto art. 3, che dispone che con decreto  
del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il  
Ministro dello sviluppo economico, sono adottate le disposizioni  
applicative necessarie, nonché le modalità di verifica e controllo  
dell'effettività delle spese sostenute, le cause di decadenza e  
revoca del beneficio, le modalità di restituzione del credito  
d'imposta di cui l'impresa ha fruito indebitamente;

Visto il Testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto  
del Presidente della Repubblica del 22 dicembre 1986, n. 917, con  
particolare riferimento agli articoli 61 e 109, comma 5;

Visto il decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, recante norme  
di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in sede di  
dichiarazione dei redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, nonché  
di modernizzazione del sistema di gestione delle dichiarazioni;

Visto il comma 9 del citato art. 3, in base al quale al credito  
d'imposta ivi previsto non si applicano i limiti di cui all'art. 1,  
comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e di cui all'art. 34  
della legge 23 dicembre 2000, n. 388, e successive modificazioni;

Visto l'art. 24 del decreto-legge 22 giugno 2012 n. 83, convertito,  
con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 134 che disciplina  
il contributo tramite credito d'imposta per le nuove assunzioni di  
profili altamente qualificati;

Visto l'art. 17, comma 13, della legge 31 dicembre 2009, n. 196;

Visto l'art. 1, commi da 421 a 423, della legge 30 dicembre 2004,  
n. 311;

Decreta:

Art. 1

Oggetto

1. Il presente decreto individua le disposizioni applicative necessarie per poter dare attuazione al credito d'imposta per investimenti in attivita' di ricerca e sviluppo di cui all'art. 3 del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145, cosi' come sostituito dall'art. 1, comma 35, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, nonche' le modalita' di verifica e controllo dell'effettivita' 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 modalita' di restituzione del credito d'imposta indebitamente fruito.

Art. 2

#### Attivita' ammissibili

1. Sono ammissibili al credito d'imposta le seguenti attivita' di ricerca e sviluppo:

a) lavori sperimentali o teorici svolti, aventi quale principale finalita' l'acquisizione di nuove conoscenze sui fondamentali di fenomeni e di fatti osservabili, senza che siano previste

applicazioni o usi commerciali diretti;

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);

c) acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo delle conoscenze e capacita' esistenti di natura scientifica, tecnologica e commerciale allo scopo di produrre piani, progetti o disegni per prodotti, processi o servizi nuovi, modificati o migliorati; puo' trattarsi anche di altre attivita' destinate alla definizione concettuale, alla pianificazione e alla documentazione concernenti nuovi prodotti, processi e servizi; tali attivita' possono comprendere l'elaborazione di progetti, disegni, piani e altra documentazione, inclusi gli studi di fattibilita', 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 e' necessariamente il prodotto commerciale finale e il suo costo di fabbricazione e' troppo elevato per poterlo usare soltanto a fini di dimostrazione e di convalida;

d) produzione e collaudo di prodotti, processi e servizi, a condizione che non siano impiegati o trasformati in vista di applicazioni industriali o per finalita' commerciali.

2. Non si considerano attivita' 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.

### Art. 3

#### Soggetti beneficiari

1. Possono beneficiare dell'agevolazione di cui al presente decreto tutte le imprese, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano nonché dal regime contabile adottato, che effettuano 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.

### Art. 4

#### Costi eleggibili al credito d'imposta

1. Ai fini della determinazione del credito d'imposta sono ammissibili i costi di competenza, ai sensi dell'art. 109 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, del periodo d'imposta di riferimento 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 di cui all'art. 2, comma 1, del presente decreto, a condizione che svolga la propria attività presso le strutture della medesima impresa;

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'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;

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.

2. Per le imprese non soggette a revisione legale dei conti e prive di un collegio sindacale sono ammissibili, entro il limite massimo di euro 5.000, le spese sostenute per l'attività di certificazione contabile.

3. Con riferimento alle spese di cui alla lettera a) del comma 1, deve essere preso in considerazione 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.

4. Ai fini dell'ammissibilità dei costi di cui alla lettera b) del comma 1, 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'art. 102, comma 7, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, 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 e' rappresentato dal costo storico del bene, che, ai fini dei controlli di cui all'art. 8 del presente decreto, deve risultare dal relativo contratto di locazione, ovvero da una specifica dichiarazione del locatore.

5. Ai fini dell'ammissibilita' dei costi di cui alla lettera c) del comma 1, 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.

#### Art. 5

##### Agevolazione concedibile

1. Il credito d'imposta spetta, fino ad un importo massimo annuale di euro 5 milioni per ciascun beneficiario, nella misura indicata al comma 3 ed e' riconosciuto a condizione che la spesa complessiva per investimenti in attivita' di ricerca e sviluppo effettuata in ciascun periodo d'imposta in relazione al quale si intende fruire dell'agevolazione ammonti almeno ad euro 30.000 ed ecceda la media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015 ovvero nel minore periodo di cui al comma 2.

2. Per le imprese in attivita' da meno di tre periodi d'imposta, la media degli investimenti in attivita' di ricerca e sviluppo da considerare per il calcolo della spesa incrementale complessiva e'



calcolata sul minor periodo a decorrere dalla costituzione. Per «spesa incrementale complessiva» si intende la differenza positiva tra l'ammontare complessivo delle spese per investimenti in attività di ricerca e sviluppo di cui al comma 1 dell'art. 4 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.

3. Ferme restando le condizioni di cui al comma 1 del presente articolo, il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 50 per cento della spesa incrementale relativa ai costi di cui alle lettere a) e c) del comma 1 dell'art. 4 e del 25 per cento della spesa incrementale relativa ai costi di cui alle lettere b) e d) del medesimo comma 1 dell'art. 4. Per «spesa incrementale» ai sensi del precedente periodo si intende l'ammontare dei costi di cui alle lettere a) e c) ovvero di cui alle lettere b) e d) del comma 1 dell'art. 4 sostenuti nel periodo d'imposta per il quale si intende fruire dell'agevolazione in eccedenza rispetto alla 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. Il credito d'imposta è, in ogni caso, calcolato sulla spesa incrementale riferita ai costi di cui alle lettere a) e c) ovvero di cui alle lettere b) e d) del comma 1 dell'art. 4 nei limiti della spesa incrementale complessiva.

Art. 6

Modalità di fruizione del credito d'imposta

1. Il credito d'imposta di cui al presente decreto deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale sono stati sostenuti i costi di cui all'art. 4.

2. Il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito e della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive, non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni.

3. Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in cui i costi di cui all'art. 4 sono stati sostenuti.

4. Al credito d'imposta di cui al presente decreto non si applicano i limiti di cui all'art. 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e di cui all'art. 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, e successive modificazioni.

#### Art. 7

#### Documentazione

1. I controlli sono svolti dall'Agenzia delle entrate sulla base di 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. Tale certificazione deve essere allegata al bilancio.

2. Le imprese non soggette a revisione legale dei conti e prive di un collegio sindacale devono comunque avvalersi della certificazione di un revisore legale dei conti o di una società di revisione legale dei conti iscritti quali attivi nel registro di cui all'art. 6 del citato decreto legislativo n. 39 del 2010. Il revisore legale dei conti o il professionista responsabile della revisione legale dei conti, nell'assunzione dell'incarico, osserva i principi di indipendenza elaborati ai sensi dell'art. 10 del citato decreto legislativo n. 39 del 2010, e, in attesa della loro emanazione, quelli previsti dal codice etico dell'International Federation of Accountants (IFAC).

3. Le imprese con bilancio certificato sono esenti dagli obblighi previsti dai precedenti commi.

4. Nei confronti del revisore legale dei conti o del professionista responsabile della revisione legale dei conti che incorre in colpa grave nell'esecuzione degli atti che gli sono richiesti per il rilascio della certificazione di cui all'art. 7 del presente decreto si applicano le disposizioni dell'art. 64 del codice di procedura civile.

5. In ogni caso, le imprese beneficiarie sono tenute a conservare con riferimento ai costi sulla base dei quali è stato determinato il credito d'imposta di cui al presente decreto, tutta la documentazione utile a dimostrare l'ammissibilità e l'effettività degli stessi e, in particolare:

a) per quanto riguarda i costi del personale di cui all'art. 4, comma 1, lettera a), 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 gli strumenti e le attrezzature di laboratorio di cui all'art. 4, comma 1, lettera b), 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 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. 4, comma 1, lettera c), i contratti e una relazione sottoscritta da detti soggetti concernente le attività svolte nel periodo d'imposta cui il costo sostenuto si riferisce.

## Art. 8

### Controlli

1. Per la verifica della corretta fruizione del credito d'imposta di cui al presente decreto, l'Agenzia delle entrate effettua controlli finalizzati a verificare la sussistenza delle condizioni di accesso al beneficio, la conformità delle attività e dei costi di ricerca e sviluppo effettuati a quanto previsto dal presente decreto.

2. Qualora, nell'ambito delle attività di verifica e di controllo effettuate dall'Agenzia delle entrate, si rendano necessarie valutazioni di carattere tecnico in ordine all'ammissibilità di

specifiche attività ovvero alla pertinenza e congruità dei costi sostenuti, la predetta Agenzia può richiedere al Ministero dello sviluppo economico di esprimere il proprio parere.

3. 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'Agenzia delle entrate provvede al recupero del relativo importo, maggiorato di interessi e sanzioni secondo legge. Sono fatte salve le eventuali responsabilità di ordine civile, penale e amministrativo.

#### Art. 9

#### Cumulo

1. Il credito d'imposta di cui al presente decreto è cumulabile con l'agevolazione prevista dall'art. 24 del decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 134.

#### Art. 10

#### Monitoraggio

1. Il Ministero dell'economia e delle finanze effettua, con cadenza mensile, il monitoraggio delle fruizioni del credito d'imposta di cui al presente decreto, ai fini di quanto previsto dall'art. 17, comma

13, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, per la verifica che le stesse 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.

Il presente decreto sarà trasmesso ai competenti organi di controllo e verrà pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana.

Roma, 27 maggio 2015

Il Ministro dell'economia  
e delle finanze  
Padoan

Il Ministro dello sviluppo economico  
Guidi

Registrato alla Corte dei conti il 13 luglio 2015

Ufficio controllo atti Ministero economia e finanze, reg.ne prev. n.  
2158

Agevolazioni. Il credito d'imposta alle imprese operativo dal bilancio 2015

# Sconti ricerca e sviluppo: «valgono» le spese annuali

## *Dubbi sul personale amministrativo non dipendente*

Gli **incentivi** alle imprese che investono in **ricerca e sviluppo** diventano operativi: restano, però, alcuni dubbi su come quali siano le voci agevolabili. Non è chiaro per esempio se saranno incentivate solo le spese pluriennali oppure beneficeranno dello sconto fiscale anche quelle sostenute nell'arco di un'unica annualità (anche se in questo caso l'interpretazione favorevole sembra possibile). Manca, poi, un'espressa previsione normativa anche sull'esclusione del costo del personale amministrativo non dipendente e sulle erogazioni a università ed enti di ricerca non legate a una diretta commessa ma volte a sostenere la ricerca (si veda anche l'articolo riportato accanto).

Ma andiamo con ordine. Il credito d'imposta sugli investimenti in ricerca delle imprese, introdotto dall'articolo 3 del Dl 145/2013 dopo l'emanazione del decreto Mef 27 maggio 2015 attuativo, diviene operativo e le imprese interessate hanno poco tempo per sfruttare al massimo l'interessante agevolazione già dall'anno 2015.

### **Periodo di applicabilità**

Possono risultare beneficiarie del credito d'imposta tutte le imprese, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano nonché dal regime contabile adottato, che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2019.

Quindi la fruibilità del credito d'imposta corrisponde a cinque anni e:

per i soggetti con esercizio corrispondente all'anno solare, si riferisce agli anni dal 2015 al 2019 compresi;

per gli altri soggetti con esercizio a cavallo di anno, decorre dall'esercizio con bilancio che si chiude nel corso del 2016 fino all'esercizio con il bilancio che si chiude nel corso del 2020.

Il decreto attuativo è stato approvato e pubblicato nel mese di luglio 2015 e le imprese con esercizio corrispondente all'anno solare partono svantaggiate rispetto alle altre, potendo fruire, nella programmazione dei loro interventi sostenuti dall'agevolazione, di un tempo minore nel primo degli esercizi di riferimento.

### **Requisito soggettivo**

Il perimetro soggettivo è ampio e ricomprende tutti i soggetti produttori di reddito d'impresa, quindi, si ritiene, anche gli enti non commerciali nello svolgimento della loro attività commerciale produttiva di redditi d'impresa; sono invece esclusi i percettori di redditi di lavoro autonomo derivante dallo svolgimento di arti e/o professioni.

Sono altresì esclusi, come precisa la relazione illustrativa al decreto, i costi dei soggetti che effettuano attività di ricerca e sviluppo su commissione di terzi, in quanto l'agevolazione compete solo alle imprese che investono risorse in attività di ricerca e sviluppo, svolgendola direttamente o commissionandola a terzi sulla base di appositi contratti. Quindi l'agevolazione spetterà eventualmente al committente se è in possesso dei requisiti necessari.

La norma non lo prevede espressamente ma dovrebbero poter accedere al beneficio anche le stabili organizzazioni in Italia di aziende estere, in quanto soggetti passivi fiscali

### **Spesa incrementale e media**

Il credito d'imposta compete sulla «spesa incrementale complessiva», quale differenza positiva tra l'ammontare complessivo delle spese per investimenti in attività di ricerca e sviluppo, fra quelle ammissibili, 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.

Il periodo triennale di riferimento della media di riferimento resta fisso per tutti i cinque

## CORRELATI

Ricerca e sviluppo, gli incentivi al via fra le incertezze

Patent box: al via la tassazione agevolata per le imprese che investono in ricerca

Sud, spunta l'ipotesi del taglio Ires

Rilanciare la voglia di fare impresa

anni interessati all'applicazione dell'agevolazione (per le imprese con esercizio corrispondente all'anno solare si calcola del triennio 2012 / 2014).

Per le imprese in attività da meno di tre periodi d'imposta, la media degli investimenti in attività di ricerca e sviluppo da considerare per il calcolo della spesa incrementale è calcolata sul minor periodo a decorrere dal periodo di costituzione (indipendentemente da quello di inizio dell'attività), traducendosi in un vantaggio per quelle imprese che sono rimaste inattive dalla costituzione.

#### **Misura del credito d'imposta**

Il credito d'imposta compete nella misura (articolo 1, comma 1 del decreto):

del 25% delle spese lettere b) e d) - ammortamenti attrezzature e competenze tecniche;

del 50% delle spese lettere a) e c) - personale specializzato e contratti di ricerca.

Dovranno essere determinate distintamente, sia la media della spesa storica per i diversi costi ammissibili (stante la diversa misura del credito producibile dagli stessi e spettante), sia l'ammontare annuo della spesa incrementale relativa ai medesimi distinti costi.

A ciascuna impresa può spettare un credito massimo annuale, complessivamente non superiore a 5 milioni di euro, con l'ulteriore condizione che siano sostenute spese per attività di ricerca e sviluppo almeno pari a 30mila euro annui (sommatoria di tutte le categorie di spesa previste).

#### **Incertezze applicative**

I maggiori dubbi, per i quali sarebbe utile una conferma interpretativa, sono collegati alla corretta individuazione dei costi ammissibili (si veda l'articolo accanto). Al di là della denominazione utilizzata di "investimento" in ricerca e sviluppo, si ritiene comunque che non dovrebbero intendersi solo gli oneri ad utilità pluriennale, ed in tal senso capitalizzabili con iscrizione fra le immobilizzazioni immateriali, ma anche gli oneri che possono esaurire la loro utilità economica nell'esercizio in cui gli stessi sono stati sostenuti.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

A cura di

Marco Magrini

Benedetto Santacroce



L'interpretazione

## Niente bonus per erogazioni versate agli atenei

Per capire quali sono le **voci di spesa** ammesse e quelle escluse, per prima cosa si fa riferimento al **decreto Mef** del 27 maggio 2015, in seconda istanza si rimanda alla circolare 51/E/2011 emanata dall'agenzia delle Entrate per il contributo riconosciuto alle imprese che finanziavano progetti di ricerca in **università o enti pubblici di ricerca**.

Il decreto Mef chiarisce che sono ammessi i costi del personale dipendente o collaboratore anche libero professionista, altamente qualificato, operante presso le strutture dell'impresa, che sia direttamente impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo e nel limite dell'effettivo impiego. È invece escluso il costo del personale con mansioni amministrative, contabili e commerciali.

Non è scritto nel testo della norma, ma si può dedurre "per estensione" che siano esclusi anche i contratti e rapporti di collaborazione o libero professionale sottoscritti per mansioni amministrative.

Sono ammesse 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, diverse da quelle che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa.

Per individuare i soggetti ricompresi nella definizione di «enti di ricerca e organismi equiparati», anche se il decreto non lo prevede espressamente, si dovrebbe poter fare riferimento alla comunicazione CE n. 2006/C323/01, lettera d), paragrafo 2.2, come già confermato dalla circolare n. 51/E/2011.

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. Tale "condizione restrittiva" non parrebbe richiesta per i contratti di ricerca con le università, gli enti di ricerca e organismi equiparati.

I costi ammissibili sono deducibili dal reddito delle imprese beneficiarie e devono quindi rispettare i requisiti previsti dall'articolo 109 del Dpr 917/1986 e, in considerazione che i progetti di ricerca commissionati non sono soggetti a valutazione preventiva, le imprese beneficiarie devono conservare tutta la documentazione, amministrativa e contabile, utile a dimostrare, in sede di controllo, l'ammissibilità, l'effettività e l'inerenza delle spese sostenute (e del progetto o attività di ricerca).

In merito ai contratti di ricerca "extra muros", cioè quella commissionata a università, enti di ricerca e organismi equiparati, nonché ad altri soggetti, comprese le start-up innovative, la precedente circolare Agenzia delle entrate n. 51/E/2011, aveva precisato ammissibili al beneficio le sole attività di ricerca riconducibili ad una o più delle categorie di ricerca illustrate purché svolte su commissione.

Venivano invece escluse dall'agevolazione le spese di ricerca sostenute direttamente dalle imprese, ancorché relative a beni o servizi messi a disposizione delle Università o degli enti per la realizzazione del progetto di ricerca cui l'impresa medesima eventualmente partecipava. Con tale linea interpretativa l'Agenzia, almeno per le precedenti disposizioni, aveva escluso le erogazioni liberali ed i meri finanziamenti o contributi alla ricerca da parte delle imprese perché dovendosi ravvisare la necessità dell'interesse corrispettivo della committenza alla prestazione e tale impostazione sembrerebbe necessaria anche in riferimento all'attuale norma agevolativa.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

### CORRELATI

La Ue rilancia sullo sviluppo sostenibile

Niente bonus su erogazioni versate agli atenei

Ricerca e sviluppo, gli incentivi al via fra le incertezze

Credito alla ricerca con maglie più strette

L'evento

# LIMITI

- Credito massimo annuale, complessivamente non superiore a 5 milioni di euro
- Spese minime per attività di ricerca e sviluppo almeno pari a euro 30.000 annui (sommatoria di tutte le categorie di spesa previste)
- Il credito d'imposta riconosciuto sarà utilizzabile solo in compensazione e può essere del 25% o del 50% a seconda della tipologia di spesa. Il 25% è previsto per esempio per quote di ammortamento, acquisizione o utilizzazione strumenti, mentre il 50% è riconosciuto per le spese per personale altamente qualificato e per i contratti di ricerca con università e start-up innovative



## CORRELATI

Ricerca e sviluppo, gli incentivi al via fra le incertezze

Ricerca e sviluppo, gli incentivi al via fra le incertezze

Una nouvelle vague per l'impresa

Il quesito: manutenzione all'impianto idrico del box in locazione

Amministratori: compensi deducibili se previsti da delibera assembleare

# COSTI AMMISSIBILI

Costi di competenza ex articolo 109 del Tuir.

Secondo il principio di inerenza affermato dalle circolari Mef e Sviluppo Economico n. 76/2008 e Agenzia delle Entrate n. 46/E/2008, in relazione al credito d'imposta sulla ricerca di cui all'articolo 1, commi da 280 a 283 della legge 296/2006, i costi relativi ai contratti di ricerca sono ammissibili, «nella misura congrua e pertinente», purché i risultati di tale ricerca siano acquisiti «nell'ambito di un'operazione effettuata alle normali condizioni di mercato e che non comporti elementi di collusione»



## CORRELATI

Contributo per il permesso di soggiorno in Italia bocciato dalla Corte Ue: troppo caro

UniCredit accelera sul taglio dei costi

Costi black list a prova di deduzione

I fondi per il rischio-derivati non trovano la deduzione

Per dedurre i costi black list conta solo l'attività effettiva

# UNIVERSITÀ/1

Quando si tratta di università, enti di ricerca ed organismi equiparati:

- non sembra necessario il requisito territoriale (Ue, Spazio economico europeo o Paesi e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni)
- si ritiene opportuno fare riferimento alla circolare 51/E/2011 per circoscrivere l'ambito di coloro che vanno considerati inclusi nella definizione di «enti di ricerca e organismi equiparati», la circolare 51 rimanda alla comunicazione CE n. 2006/C323/01, lettera d), paragrafo 2.2



## UNIVERSITÀ/2

Semberebbero esclusi dall'ammissibilità i contratti di ricerca aventi carattere non corrispettivo (collaborazione, finanziamenti alla ricerca, erogazioni liberali finalizzate alla ricerca, ecc.) stipulati con università, enti di ricerca e organismi assimilati.

L'esclusione era prevista dalla circolare 51/E/2011 per il «Credito di imposta per le imprese che finanziano progetti di ricerca in università o enti pubblici di ricerca» introdotto dal Dl 70/2011. Dato che il decreto Mef non li esprime in merito ma parla di "commessa" si ipotizza che, anche in questo caso le erogazioni senza commessa siano escluse.



**CIRCOLARE N. 51/E**



**Roma, 28 novembre 2011**

Direzione Centrale Normativa

Settore Fiscalità Internazionale e Agevolazioni  
Ufficio Agevolazioni Fiscali

**OGGETTO** *Articolo 1 del decreto-legge 13 maggio 2011, n. 70, convertito con modificazioni dalla legge 12 luglio 2011, n. 106 – Credito di imposta per le imprese che finanziano progetti di ricerca in Università o enti pubblici di ricerca*

**INDICE**

<b>PREMESSA .....</b>	<b>3</b>
<b>1. AMBITO SOGGETTIVO .....</b>	<b>4</b>
<b>1.1 Imprese beneficiarie .....</b>	<b>4</b>
<b>1.2 Strutture finanziabili.....</b>	<b>5</b>
<b>2. AMBITO OGGETTIVO.....</b>	<b>6</b>
<b>2.1 La ricerca agevolabile .....</b>	<b>6</b>
<b>2.2 Tipologia di investimenti.....</b>	<b>8</b>
<b>2.3 Momento di effettuazione degli investimenti .....</b>	<b>9</b>
<b>3. DETERMINAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE .....</b>	<b>10</b>
<b>3.1 Calcolo della media degli investimenti .....</b>	<b>10</b>
<b>3.2 Misura del credito di imposta.....</b>	<b>12</b>
<b>4. UTILIZZO E RILEVANZA DEL CREDITO DI IMPOSTA .....</b>	<b>13</b>
<b>4.1 Modalità di utilizzo.....</b>	<b>13</b>
<b>4.2 Termini di utilizzo .....</b>	<b>15</b>
<b>4.3 Cumulabilità con altre agevolazioni .....</b>	<b>17</b>
<b>4.4 Rilevanza del credito di imposta .....</b>	<b>17</b>
<b>5. ESEMPI DI CALCOLO .....</b>	<b>18</b>

**PREMESSA**

L'articolo 1 del decreto-legge 13 maggio 2011, n. 70 (cosiddetto *decreto sviluppo*), ha istituito, in via sperimentale per gli anni 2011 e 2012, un credito di imposta al fine di incentivare le imprese ad effettuare investimenti in “*progetti di ricerca*” svolti da Università o enti pubblici di ricerca anche in associazione, in consorzio o in *joint venture* con altre qualificate strutture di ricerca di equivalente livello scientifico.

Con decreto del Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, previo parere delle competenti Commissioni parlamentari, possono essere individuate anche altre strutture i cui progetti di ricerca, se finanziati dalle imprese, consentono l'accesso all'agevolazione.

Con il medesimo articolo 1 viene disposta contestualmente l'abrogazione dell'articolo 1, comma 25, della legge 13 dicembre 2010, n. 220, con il quale era stato introdotto, per l'anno 2011, il credito di imposta in favore delle imprese che affidano l'attività di ricerca e sviluppo a Università o enti pubblici di ricerca, peraltro mai applicato per mancata emanazione del provvedimento attuativo.

Il credito di imposta è riconosciuto nella misura del 90 per cento della quota di investimenti che eccede la media degli investimenti in ricerca effettuati nel triennio 2008-2010 ed è fruibile in tre quote annuali a decorrere da ciascuno degli anni 2011 e 2012.

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 2011/130237 del 9 settembre 2011 (di seguito *provvedimento*), emanato ai sensi del comma 4 dell'articolo 1 del citato decreto legge n. 70 del 2011, sono state adottate le disposizioni applicative della misura agevolativa.

Con la presente circolare vengono forniti chiarimenti in merito ai presupposti soggettivi e oggettivi di accesso al credito di imposta, nonché alle



modalità e ai termini di fruizione.

I riferimenti normativi, per semplicità espositiva, sono effettuati direttamente ai *commi* dell'articolo 1 del *decreto sviluppo* e al *provvedimento* del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

## **1. AMBITO SOGGETTIVO**

### **1.1 Imprese beneficiarie**

Come previsto dal *comma* 1, beneficiarie del credito di imposta in esame sono le “*imprese che finanziano progetti di ricerca*” realizzati da Università ovvero enti pubblici di ricerca.

Sotto il profilo soggettivo, dunque, il credito di imposta è riservato a tutte le imprese che – indipendentemente dalla forma giuridica, dalle dimensioni aziendali, dal settore economico in cui operano, nonché dal regime contabile adottato – effettuano investimenti in progetti di ricerca commissionati a Università o enti pubblici di ricerca.

In assenza di un'espressa esclusione normativa, si ritiene che possano fruire dell'agevolazione anche gli enti non commerciali, con riferimento all'attività commerciale eventualmente esercitata.

In merito, si precisa che sono ammesse all'agevolazione sia le imprese residenti nel territorio dello Stato che le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di imprese non residenti.

Infine, il *comma* 1 non pone alcuna condizione riguardante la data di inizio dell'attività di impresa. Possono, quindi, fruire dell'agevolazione anche le imprese che si costituiscono o intraprendono l'attività a partire dal 14 maggio 2011, data di entrata in vigore del *decreto sviluppo*.

## 1.2 Strutture finanziabili

Come chiaramente indicato al *comma 1*, il credito di imposta è destinato alle imprese che finanziano progetti di ricerca “*in Università ovvero enti pubblici di ricerca*”.

Inoltre, con decreto del Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca, emanato di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, possono essere individuate “*altre strutture finanziabili*”, cioè ulteriori strutture alle quali le imprese possono commissionare progetti di ricerca al fine di accedere al beneficio fiscale.

Ai fini dell'accesso al credito di imposta, pertanto, le imprese dovranno verificare che la struttura di cui intendono finanziare il progetto di ricerca abbia le caratteristiche per rientrare in una delle categorie indicate al *comma 3*, lettera a), oppure individuate eventualmente nel sopra citato decreto, qualora venga emanato.

In base al suddetto *comma 3*, lettera a), in particolare, per “*Università ed enti pubblici di ricerca*” devono intendersi:

- 1) le Università, statali e non statali, e gli Istituti Universitari, statali e non statali, legalmente riconosciuti;
- 2) gli enti pubblici di ricerca di cui all'articolo 6 del Contratto collettivo quadro per la definizione dei comparti di contrattazione per il quadriennio 2006-2009;
- 3) l'Agenzia Spaziale Italiana (ASI);
- 4) gli istituti di ricovero e cura a carattere scientifico;
- 5) gli “*organismi di ricerca*” come definiti nella comunicazione della Commissione n. 2006/C 323/01, recante disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea C 323 del 30 dicembre 2006.

Con riferimento a tale ultimo punto, si ricorda che in base al paragrafo 2.2. lettera d), della citata disciplina comunitaria, rientra nella nozione di “*organismo di*

*ricerca”, un “soggetto senza scopo di lucro, quale un’università o un istituto di ricerca, indipendentemente dal suo status giuridico (costituito secondo il diritto privato o pubblico) o fonte di finanziamento, la cui finalità principale consiste nello svolgere attività di ricerca di base, di ricerca industriale o di sviluppo sperimentale e nel diffonderne i risultati, mediante l’insegnamento, la pubblicazione o il trasferimento di tecnologie; tutti gli utili sono interamente reinvestiti nelle attività di ricerca, nella diffusione dei loro risultati o nell’insegnamento; le imprese in grado di esercitare un’influenza su simile ente, ad esempio in qualità di azionisti o membri, non godono di alcun accesso preferenziale alle capacità di ricerca dell’ente medesimo né ai risultati prodotti”.*

Il secondo periodo del medesimo *comma* 1 precisa, altresì, che le Università o gli enti pubblici di ricerca possono sviluppare i progetti così finanziati anche in associazione, in consorzio, in *joint venture* con altre “*qualificate strutture di ricerca, anche private, di equivalente livello scientifico*”.

Si evidenzia, al riguardo, che la disposizione indica a titolo esemplificativo le varie forme associative mediante le quali le Università o gli enti pubblici di ricerca possono svolgere i progetti di ricerca finanziati, rendendo di fatto ammissibili eventuali altre forme associative assimilabili a quelle espressamente indicate.

Si rappresenta, altresì, che le disposizioni sopra richiamate non prevedono esclusioni soggettive fondate sulla residenza dell’Università o dell’ente pubblico cui è commissionata l’attività di ricerca.

## **2. AMBITO OGGETTIVO**

### **2.1 La ricerca agevolabile**

In base al *comma* 1, l’agevolazione è destinata alle imprese che “*finanziano progetti di ricerca in Università ovvero enti pubblici di ricerca*”.

Stante il riferimento generico a progetti di “ricerca”, senza ulteriori precisazioni, si ritiene che l’accesso al beneficio non sia limitato ad una determinata tipologia di ricerca.

A tale ultimo riguardo, considerato il rinvio esplicito effettuato dal *comma* 3, lettera a), punto 3), alla “*disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione*”, di cui alla comunicazione della Commissione n. 2006/C 323/01, al fine di definire le strutture di ricerca finanziabili, si ritiene corretto, anche in riferimento alla tipologia di attività agevolabili, mutuare le “*definizioni*” recate dal paragrafo 2.2 della medesima comunicazione relative rispettivamente alla “*ricerca fondamentale*”, alla “*ricerca industriale*” e allo “*sviluppo sperimentale*”<sup>1</sup>.

Per completezza, si precisa, altresì, che in base al *comma* 3, lettera b), punto 2), il credito di imposta compete se l’investimento “*è commissionato ai soggetti di cui alla lettera a)*”, cioè alle Università o agli enti pubblici di ricerca.

Ciò premesso, si ritiene che il combinato disposto del *comma* 1 e del *comma* 3, lettera b), punto 2), individui come ammissibili al beneficio le sole attività di ricerca riconducibili ad una o più delle categorie di ricerca sopra richiamate, purché svolte su commissione dalle Università o dagli enti pubblici di ricerca, con ciò

---

<sup>1</sup> In particolare, secondo la disciplina comunitaria, rientrano:

- nella “*ricerca fondamentale*” i “*lavori sperimentali o teorici svolti soprattutto per acquisire nuove conoscenze sui fondamenti di fenomeni e di fatti osservabili, senza che siano previste applicazioni o utilizzazioni pratiche dirette*”;
- nella “*ricerca industriale*” la “*ricerca pianificata o indagini critiche miranti ad acquisire nuove conoscenze, da utilizzare per mettere a punto nuovi prodotti, processi o servizi o permettere un notevole miglioramento dei prodotti, processi o servizi esistenti. Comprende la creazione di componenti di sistemi complessi, necessaria ai fini della ricerca industriale, in particolare per la validazione di tecnologie generiche, ad esclusione dei prototipi*”;
- nello “*sviluppo sperimentale*” l’“*acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica, commerciale e altro, 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*”.

escludendo, conseguentemente, dall'ambito applicativo della misura la ricerca svolta direttamente dall'impresa, cioè la cosiddetta "*ricerca interna*".

## **2.2 Tipologia di investimenti**

Sulla base di quanto precisato nel paragrafo precedente, obiettivo della misura è incentivare le imprese ad effettuare investimenti in "*progetti di ricerca*" svolti da Università o enti pubblici.

La norma non individua analiticamente le tipologie di investimento agevolabili né le spese ammissibili. Tuttavia, sulla base del dato letterale, sono da ritenere esclusi dagli investimenti agevolabili, in ogni caso, le spese di ricerca sostenute direttamente dalle imprese, ancorché relative a beni o servizi messi a disposizione delle Università o degli enti per la realizzazione del progetto di ricerca cui l'impresa medesima partecipa.

Per quanto riguarda l'individuazione dei costi ammissibili, in considerazione delle analogie riscontrabili tra la misura in esame e la disciplina relativa alla precedente versione del credito di imposta per la ricerca, introdotto dall'articolo 1, commi da 280 a 283, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, si ritiene possibile mutuare, in questa sede, le soluzioni interpretative adottate, in particolare, con riferimento ai costi di ricerca "*referiti a contratti stipulati con università ed enti pubblici di ricerca*".

In proposito, al fine di individuare tale tipologia di costi, la circolare n. 46/E del 13 giugno 2008, al paragrafo 4.4, fa esplicito rinvio all'elenco di cui all'articolo 4, comma 1, del decreto del Ministro dello sviluppo economico di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, n. 76 del 28 marzo 2008, dal quale si evince che i costi relativi alla "*ricerca contrattuale*" sono considerati ammissibili, "*nella misura congrua e pertinente*", purché i risultati di tale ricerca siano acquisiti "*nell'ambito di un'operazione effettuata alle normali condizioni di mercato e che non comporti elementi di collusione*" (cfr. lettera d).

Si rappresenta, inoltre, che alla luce della disposizione contenuta nel *comma 2*, secondo periodo – in base alla quale “*resta fermo che l’importo degli investimenti in progetti di ricerca di cui al comma 1, è integralmente deducibile dall’imponibile delle imprese*” – i costi ammissibili devono rispettare anche il requisito dell’inerenza previsto dall’articolo 109, comma 5, del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR).

Infine, in considerazione della natura automatica dell’incentivo - che non prevede la valutazione preventiva del progetto di ricerca commissionato - si ritiene necessario che le imprese beneficiarie conservino tutta la documentazione, sia amministrativa sia contabile, utile a dimostrare, in sede di controllo, l’ammissibilità, l’effettività e l’inerenza delle spese sostenute.

### **2.3 Momento di effettuazione degli investimenti**

Sotto il profilo temporale, il *comma 3*, lettera b), punto 1), dell’articolo 1 del *decreto sviluppo* precisa che il credito di imposta spetta per “*gli investimenti realizzati a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2010 e fino alla chiusura del periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2012*”.

Per quanto attiene all’individuazione del momento di realizzazione dell’investimento, si ritiene che, trattandosi di ricerca “commissionata” a soggetti esterni, le relative spese siano da considerare sostenute alla data di ultimazione della prestazione oppure, in caso di stati di avanzamento lavori, alla data di accettazione degli stessi da parte del committente, indipendentemente dalla durata infrannuale o ultrannuale del contratto.

Si ritiene, inoltre, che il riferimento esplicito agli investimenti “realizzati” a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2010 non escluda, di per sé, l’ammissibilità di investimenti in progetti di ricerca che

risultino avviati in data anteriore al predetto periodo di applicazione dell'agevolazione. In tal caso, l'agevolazione compete per la parte di costi sostenuti nel periodo individuato dalla norma.

Sono, pertanto, agevolabili tutti gli investimenti effettuati durante il periodo di vigenza del beneficio a prescindere dal momento in cui sono stati avviati i relativi progetti.

### **3. DETERMINAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE**

#### **3.1 Calcolo della media degli investimenti**

In riferimento agli aspetti operativi della misura riguardanti, in particolare, le modalità di calcolo del credito spettante, il *comma 2* dispone che il credito di imposta “*compete in tre quote annuali ... per l'importo percentuale che eccede la media degli investimenti in ricerca effettuati nel triennio 2008-2010*”. Inoltre, il *comma 3*, lettera b), punto 2), prevede che il credito di imposta “*compete nella misura del 90 per cento della spesa incrementale di investimento*”.

Quindi, come anche precisato nel *provvedimento* del Direttore dell'Agenzia delle entrate, per ciascuno dei due periodi di imposta agevolabili, il credito spetta nella misura del 90 per cento dell'importo degli investimenti in ricerca che eccede la media degli investimenti effettuati nel triennio 2008-2010.

Ai fini della determinazione della misura del credito spettante, pertanto, occorre preliminarmente calcolare la “*media degli investimenti in ricerca effettuati nel triennio 2008-2010*” per poterla raffrontare con l'importo degli investimenti realizzati in ciascuno dei periodi agevolabili.

A tale riguardo, occorre considerare che, in base al *comma 3*, lettera b), punto 1), il credito di imposta spetta per gli investimenti realizzati “*a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2010 e fino alla chiusura del periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2012*”.

Ne deriva, pertanto, che il triennio di riferimento per il calcolo della media degli investimenti pregressi è costituito dai tre periodi di imposta che precedono il primo periodo di applicazione dell'agevolazione (*i.e.*, periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2010 e i due precedenti).

Di conseguenza, per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare, relativamente ai quali il credito di imposta compete per gli investimenti realizzati dal 1° gennaio 2011 al 31 dicembre 2012, il triennio di riferimento, per il calcolo della media degli investimenti effettuati, è compreso tra il 1° gennaio 2008 e il 31 dicembre 2010.

Parimenti, per i soggetti con periodo di imposta non coincidente con l'anno solare, il "*triennio*" da assumere ai fini del calcolo della media degli investimenti è costituito, in concreto, dai tre periodi di imposta precedenti al primo periodo agevolabile. Così, ad esempio, per un'impresa con periodo di imposta 1° aprile - 31 marzo, il credito di imposta compete per gli investimenti realizzati dal 1° aprile 2011 al 31 marzo 2013 e il triennio di riferimento, per il calcolo della media degli investimenti effettuati, è compreso tra il 1° aprile 2008 e il 31 marzo 2011.

Inoltre, si precisa che, per entrambe le tipologie di soggetti, il triennio di riferimento per il calcolo della media rimane immutato, sia con riguardo agli investimenti realizzati nel primo periodo agevolabile sia con riferimento a quelli realizzati nel secondo periodo.

Quanto alla tipologia di investimenti da prendere in considerazione per il calcolo della media di raffronto, il *comma 2* fa generico riferimento agli "*investimenti in ricerca effettuati nel triennio 2008-2010*", senza ulteriori precisazioni.

In merito, la relazione illustrativa del *decreto sviluppo* precisa che il credito di imposta compete nella misura del 90 per cento della spesa incrementale di investimento rispetto alla "*media dei medesimi investimenti in ricerca effettuati nel triennio 2008-2010*".



Al riguardo, il riferimento ai “*medesimi investimenti in ricerca*” porta a ritenere che nel suddetto computo rientrino gli investimenti appartenenti alla medesima tipologia di quelli indicati dalla norma come agevolabili, cioè gli investimenti relativi a progetti commissionati ad Università ed enti di ricerca.

Pertanto, al fine di garantire l’omogeneità dei valori comparati, i criteri adottati per l’individuazione e il computo degli investimenti rientranti nella previsione agevolativa valgono anche per gli investimenti degli esercizi precedenti da assumere ai fini del confronto.

Per chiarezza, si precisa che la media dei costi per investimenti in ricerca sostenuti nel triennio di riferimento va calcolata tenendo in considerazione anche gli esercizi in cui tali costi non sono stati sostenuti. Il computo va effettuato, quindi, su tre anni, anche se in uno o più di essi l’importo di tali investimenti è pari a zero.

Conseguentemente, nell’ipotesi in cui in nessuno dei tre esercizi di riferimento siano stati sostenuti costi di ricerca, in assenza di investimenti pregressi su cui operare il confronto, la percentuale del credito di imposta sarà applicabile all’intero ammontare dei costi sostenuti in ciascuno dei due periodi agevolabili.

Per i soggetti che non hanno, di fatto, un triennio di riferimento per il calcolo della media - per aver iniziato l’attività da un periodo di tempo inferiore - la media dei costi è calcolata sul minor periodo che decorre dall’esercizio di costituzione. L’agevolazione si applica, inoltre, anche alle imprese che si siano costituite o abbiano intrapreso l’attività dopo la data di entrata in vigore del *decreto sviluppo*.

### **3.2 Misura del credito di imposta**

L’importo del credito di imposta spettante – in riferimento a ciascun periodo di imposta agevolabile – è pari al 90 per cento della quota di investimenti in ricerca che eccede la media degli investimenti realizzati nel periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2010 e nei due precedenti.

In sostanza, per ciascuno dei periodi di imposta di applicazione dell'agevolazione, il credito di imposta è pari al 90% della differenza:

- tra gli investimenti in ricerca commissionata ad Università ed altri enti o strutture “finanziabili”, effettuati nel periodo di imposta agevolato;
- e la media aritmetica degli investimenti in ricerca effettuati nei tre periodi di riferimento.

Ai fini di maggior chiarezza in merito alle modalità di calcolo dell'agevolazione, si rinvia agli esempi riportati al paragrafo 5.

#### **4. UTILIZZO E RILEVANZA DEL CREDITO DI IMPOSTA**

##### **4.1 Modalità di utilizzo**

Quanto alle modalità di fruizione dell'agevolazione, il *comma 3*, lettera b), punto 5), prevede che il credito di imposta è utilizzabile unicamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, con esclusione delle fattispecie di cui al comma 2, lettere e), f), g), h-*ter*) e h-*quater*) del medesimo articolo 17.

L'utilizzo del credito di imposta in esame mediante il modello F24, pertanto, è precluso in riferimento alle seguenti tipologie di versamento:

1. i contributi previdenziali dovuti da titolari di posizione assicurativa in una delle gestioni amministrare da enti previdenziali, comprese le quote associative;
2. i contributi previdenziali ed assistenziali dovuti dai datori di lavoro e dai committenti di prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa di cui all'articolo 49, comma 2, lettera a), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;

3. i premi per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali dovuti ai sensi del testo unico approvato con decreto del Presidente della Repubblica 30 giugno 1965, n. 1124;
4. altre entrate individuate con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con i Ministri competenti per settore;
5. il credito di imposta spettante agli esercenti sale cinematografiche.

Ai fini del concreto utilizzo del credito in compensazione, si fa presente che, con la risoluzione n. 88/E del 12 settembre 2011, è stato istituito l'apposito codice tributo "6835" denominato "*Credito di imposta per le imprese che finanziano progetti di ricerca in Università ovvero enti pubblici di ricerca di cui all'articolo 1 del decreto legge 13 maggio 2011, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 2011, n. 106*", da indicare nel modello di versamento F24.

Con riferimento all'obbligo di indicare il credito di imposta nella dichiarazione dei redditi, previsto al *comma 3, lett. b), punto 3)*, si fa presente che tale adempimento riguarda, in particolare, il modello di dichiarazione relativo al periodo di imposta nel corso del quale il credito stesso è maturato, vale a dire il periodo di imposta in cui sono stati realizzati gli investimenti agevolabili.

Più precisamente, l'importo del credito, determinato secondo le modalità riportate al paragrafo 3.2, va indicato nel quadro RU del predetto modello di dichiarazione, unitamente all'ammontare degli investimenti realizzati complessivamente nel periodo di riferimento e all'importo degli stessi che costituisce eccedenza rispetto alla media.

Resta fermo l'obbligo di indicare il credito anche nel modello di dichiarazione relativo al periodo di imposta nel corso del quale lo stesso viene utilizzato in compensazione.

Si precisa, altresì, che, in base a quanto previsto dal *comma 3, lettera b), punto 6)*, il credito in esame non soggiace al limite annuale di utilizzo di cui

all'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244<sup>2</sup>. Di conseguenza, l'importo maturato può essere fruito annualmente per importi anche superiori al predetto limite di 250.000 euro.

#### **4.2 Termini di utilizzo**

Quanto ai termini di fruizione del beneficio, l'articolo 1, *comma 2*, del *decreto sviluppo* prevede che *“Il credito di imposta compete in tre quote annuali a decorrere da ciascuno degli anni 2011 e 2012”*.

Al riguardo, il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate ha precisato che il credito di imposta, maturato in riferimento agli investimenti effettuati in ciascuno dei due periodi di imposta, è fruibile *“in tre quote annuali di pari importo, a decorrere dal giorno successivo a quello di realizzazione dell'investimento incrementale”*.

Al fine di individuare l'importo del credito fruibile in riferimento a ciascuno dei due anni di imposta di applicazione dell'agevolazione, occorre, pertanto, distinguere il momento di “maturazione” del credito dal momento di “fruizione” del medesimo.

Il momento di maturazione del credito è individuabile nel periodo di imposta in cui si realizzano i presupposti indicati dalla norma per l'accesso all'agevolazione, vale a dire la realizzazione degli investimenti incrementali.

Quanto alla fruizione del credito di imposta, effettuabile mediante il meccanismo della compensazione nel modello F24, la norma ha previsto il limite di tre quote annuali di pari importo a decorrere da ciascuno degli anni agevolabili, cioè il 2011 e il 2012 per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare.

---

<sup>2</sup> Per effetto di tale disposizione, a decorrere dal 1° gennaio 2008, i crediti di imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi non possono essere utilizzati oltre l'importo annuale di 250.000 euro - anche in deroga alle disposizioni previste dalle singole legge istitutive - e che l'ammontare eccedente può essere riportato in avanti, senza ulteriori limiti, per l'intero importo residuo, a partire dal terzo anno successivo a quello in cui si è generata l'eccedenza.

In coerenza con quanto precisato al paragrafo 3.1, per i soggetti con periodo di imposta non coincidente con l'anno solare, il riferimento a "*ciascuno degli anni 2011 e 2012*" deve intendersi, in concreto, riferito ai due periodi d'imposta di applicazione dell'agevolazione (*i.e.*, periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2010 e quello seguente).

Ciò posto - per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare - per i crediti maturati in riferimento ad investimenti realizzati nel 2011, la fruizione è consentita, per un terzo dell'importo maturato, in ciascuno degli anni dal 2011 al 2013; per i crediti maturati in riferimento ad investimenti realizzati nel 2012, la fruizione è consentita, per un terzo dell'importo maturato, in ciascuno degli anni dal 2012 al 2014.

Riguardo ai soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, per i crediti maturati in riferimento ad investimenti realizzati nel periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2010, la fruizione è consentita, per un terzo dell'importo maturato, nel medesimo periodo di imposta e in ciascuno dei due successivi; analogamente, per i crediti maturati in riferimento ad investimenti realizzati nel secondo periodo di imposta agevolato, la fruizione è consentita, per un terzo dell'importo maturato, nel medesimo periodo di imposta agevolato e in ciascuno dei due successivi.

Conseguentemente, a decorrere dalla data di realizzazione del "primo investimento incrementale" effettuato in riferimento a ciascuno dei periodi di imposta agevolabili, è possibile fruire del credito di imposta per un ammontare massimo pari ad un terzo di quello maturato.

Si precisa, infine, che la quota corrispondente ad un terzo del credito di imposta maturato costituisce, per ciascuno dei tre periodi di imposta di utilizzo in compensazione, il limite massimo di fruibilità del credito. In caso di mancato utilizzo in tutto o in parte di tale importo nei predetti limiti, l'ammontare

corrispondente potrà essere utilizzato nel corso dei periodi di imposta successivi, secondo le modalità ordinarie.

#### **4.3 Cumulabilità con altre agevolazioni**

L'articolo 1 del *decreto sviluppo* non prevede specifici limiti alla possibilità di cumulare il credito di imposta in esame con altri contributi pubblici o agevolazioni.

Le imprese interessate, pertanto, potranno cumulare il credito di imposta con altre agevolazioni o contributi pubblici concessi a fronte della medesima tipologia di spese in ricerca, salvo che le norme disciplinanti tali agevolazioni dispongano diversamente.

Resta fermo il rispetto del limite in base al quale l'importo risultante dal cumulo dei benefici non deve risultare superiore ai costi sostenuti.

#### **4.4 Rilevanza del credito di imposta**

In merito alla rilevanza fiscale, il *comma* 3, lettera b), punti 3) e 4), prevede che il credito di imposta per la ricerca scientifica:

- non concorre alla formazione del reddito, né del valore della produzione netta ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive;
- non rileva ai fini della determinazione della quota di interessi passivi deducibile dal reddito d'impresa ai sensi dell'articolo 61 del TUIR;
- non rileva ai fini della determinazione della quota di spese e altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, deducibile dal reddito d'impresa ai sensi dell'articolo 109, comma 5, del TUIR.

## 5. ESEMPI DI CALCOLO

Esempio n. 1 - Un'impresa con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare nel periodo 1° gennaio 2011 – 31 dicembre 2011 sostiene costi per investimenti ammissibili pari a euro 150.000, a fronte di investimenti realizzati nei periodi d'imposta precedenti, 2008, 2009 e 2010, pari rispettivamente a euro 130.000, 90.000 e 110.000.

Di conseguenza, tenuto conto che l'investimento incrementale è pari a euro 40.000, il credito di imposta maturato è pari a euro 36.000, fruibile in tre quote annuali di euro 12.000 ciascuna, negli esercizi 2011, 2012 e 2013.

Schematicamente:

<b><u>Esempio n. 1</u></b>	
<b>Periodo di imposta coincidente con l'anno solare - investimenti nel 2011</b>	
Investimenti effettuati 1/1/2008-31/12/2008	130.000 €
Investimenti effettuati 1/1/2009-31/12/2009	90.000 €
Investimenti effettuati 1/1/2010-31/12/2010	<u>110.000 €</u>
Totale investimenti triennio di riferimento	330.000 €
Media di riferimento (330.000 € / 3)	110.000 €
Eccedenza sulla media (150.000 € – 110.000 €)	40.00 €
Credito di imposta maturato (40.000 € x 90%)	36.000€
Quota annuale fruibile (1/3 di 36.000 €)	12.000 €

Esempio n. 2 - Un'impresa con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare nel periodo 1° aprile 2011 – 31 marzo 2012 sostiene costi per investimenti ammissibili pari a euro 200.000, a fronte di investimenti realizzati nei tre periodi di imposta compresi tra il 1° aprile 2008 - 31 marzo 2011, pari, rispettivamente a euro 130.000, 90.000 e 110.000.

Di conseguenza, tenuto conto che l'investimento incrementale è pari a euro 90.000, il credito di imposta maturato è pari a euro 81.000, fruibile, in tre quote di euro 27.000, nel periodo di imposta 1° aprile 2011 – 31 marzo 2012 e nei due successivi.

Schematicamente:

<b><u>Esempio n. 2</u></b>	
<b>Periodo di imposta non coincidente con l'anno solare - investimenti nel primo periodo agevolabile</b>	
Investimenti effettuati 1/4/2008-31/03/2009	130.000 €
Investimenti effettuati 1/4/2009-31/03/2010	90.000 €
Investimenti effettuati 1/4/2010-31/03/2011	<u>110.000 €</u>
Totale investimenti triennio di riferimento	330.000 €
Media di riferimento (330.000 € / 3)	110.000 €
Eccedenza sulla media (200.000 € – 110.000€)	90.000€
Credito di imposta maturato (90.000 € x 90%)	81.000€
Quota annuale fruibile (1/3 di 81.000 €)	27.000 €

Esempio n. 3 - Nell'ipotesi in cui la medesima impresa di cui all'esempio n. 1 sostenga costi per investimenti ammissibili pari a euro 180.000 nel secondo periodo agevolabile (1° gennaio 2012 – 31 dicembre 2012), l'importo del credito di imposta spettante è determinato raffrontando l'ammontare degli investimenti realizzati nel periodo d'imposta 2012 con la medesima media (2008-2010) di cui all'esempio n. 1.

Di conseguenza, tenuto conto che l'investimento incrementale è pari a euro 70.000, il credito di imposta maturato è pari a euro 63.000, fruibile, in tre quote annuali di euro 21.000, nei periodi di imposta 2012, 2013 e 2014.

Schematicamente:

<b><u>Esempio n. 3</u></b>	
<b>Periodo d'imposta coincidente con l'anno solare - investimenti nel 2012</b>	
Investimenti effettuati 1/1/2008-31/12/2008	130.000 €
Investimenti effettuati 1/1/2009-31/12/2009	90.000 €
Investimenti effettuati 1/1/2010-31/12/2010	<u>110.000 €</u>
Totale investimenti triennio di riferimento	330.000 €
Media di riferimento (330.000 € / 3)	110.000 €
Eccedenza sulla media (180.000 € – 110.000€)	70.000€
Credito di imposta maturato (70.000 € x 90%)	63.000€



Quota annuale fruibile (1/3 di 63.000 €)	21.000 €
--	----------

Esempio n. 4 – Un’impresa nel periodo 1° gennaio 2011 – 31 dicembre 2011 sostiene costi per investimenti ammissibili pari a euro 150.000 e non ha realizzato investimenti in uno dei tre periodi di imposta del triennio di riferimento.

Di conseguenza, tenuto conto che l’investimento incrementale è pari a euro 70.000, il credito di imposta maturato è pari a euro 63.000, fruibile in tre quote annuale di euro 21.000 ciascuna.

Schematicamente:

<b><u>Esempio n. 4</u></b>	
<b>Assenza di investimenti in un anno del triennio di riferimento</b>	
Investimenti effettuati 1/1/2008-31/12/2008	130.000 €
Investimenti effettuati 1/1/2009-31/12/2009	0 €
Investimenti effettuati 1/1/2010-31/12/2010	<u>110.000 €</u>
Totale investimenti triennio di riferimento	240.000 €
Media di riferimento (240.000 € / 3)	80.000 €
Eccedenza sulla media (150.000 € – 80.000 €)	70.000€
Credito di imposta maturato (70.000 € x 90%)	63.000€
Quota annuale fruibile (1/3 di 63.000 €)	21.000 €

Esempio n. 5 - La medesima impresa di cui all’esempio n. 4, non ha realizzato investimenti in nessuno dei periodi d’imposta precedenti.

Di conseguenza, tenuto conto che l’investimento incrementale è all’intero investimento realizzato (euro 150.000), il credito di imposta maturato è pari a euro 135.000, fruibile, in tre quote annuali di euro 45.000 ciascuna.

Schematicamente:

<b><u>Esempio n. 5</u></b>	
<b>Assenza di investimenti nel triennio di riferimento</b>	
Investimenti effettuati 1/1/2008-31/12/2008	0 €
Investimenti effettuati 1/1/2009-31/12/2009	0 €
Investimenti effettuati 1/1/2010-31/12/2010	<u>0 €</u>

Totale investimenti triennio di riferimento	0 €
Media di riferimento (zero)	0 €
Eccedenza sulla media (150.000 € – 0 €)	150.000 €
Credito di imposta maturato (150.000 € x 90%)	135.000 €
Quota annuale fruibile (1/3 di 135.000 €)	45.000 €

Esempio n. 6 - Un'impresa, costituitasi il 16 marzo 2009, che nel periodo 1° gennaio 2011 – 31 dicembre 2011 sostiene costi per investimenti ammissibili pari a euro 170.000, calcola l'importo del credito di imposta spettante raffrontando l'ammontare degli investimenti realizzati nel periodo di imposta 2011 con la media degli investimenti realizzati nei periodi d'imposta precedenti, 2009 e 2010, pari, rispettivamente, a euro 90.000 e 110.000.

Di conseguenza, tenuto conto che l'investimento incrementale è pari a euro 70.000, il credito di imposta maturato è pari a euro 63.000, fruibile, in tre quote annuali di euro 21.000 ciascuna.

Schematicamente:

<b><u>Esempio n. 6</u></b>	
<b>Impresa costituita nel corso del triennio di riferimento</b>	
Investimenti effettuati 16/3/2009-31/12/2009	90.000 €
Investimenti effettuati 1/1/2010-31/12/2010	<u>110.000 €</u>
Totale investimenti effettuati nel periodo di riferimento	200.000 €
Media di riferimento (200.000 / 2)	100.000 €
Eccedenza sulla media (170.000 € – 100.000 €)	70.00 €
Credito di imposta maturato (70.000 € x 90%)	63.000€
Quota annuale fruibile (1/3 di 63.000 €)	21.000 €

\*\*\*

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni

provinciali e dagli Uffici dipendenti.

**IL DIRETTORE DELL'AGENZIA**