

Soci

GIGETTO FURLOTTI
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

FABRIZIO PIZZOLA
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

ANDREA PELLEGRINO
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

PAOLO PERCALLI
Consulente del Lavoro
Conciliatore Professionale

CRISTIAN SALVI
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

LETIZIA BELLI
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

FEDERICO BOTTRIGHI
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

**FRANCESCO
POVESI DASCOLA**
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

MARTA VITALI
Consulente del Lavoro

PAOLO DELIETI
Avvocato

MASSIMO ZERBINI
Avvocato

ANGELICA CISARRI
Avvocato

Parma, 8 maggio 2016

OGGETTO: Credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo

L'articolo 1, comma 35, della legge 23 dicembre 2014, n.190 (legge di Stabilità 2015) ha introdotto nel nostro ordinamento la possibilità di ottenere un credito d'imposta a fronte del sostenimento di costi legati ad attività di ricerca e sviluppo. Successivamente, con il decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze del 27 maggio 2015 (di seguito anche "*decreto attuativo*") sono state adottate le disposizioni applicative necessarie al pieno funzionamento dell'incentivo.

Ambito soggettivo

L'agevolazione in questione è fruibile da tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato, 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. Si tratta degli esercizi che vanno dal 2015 al 2019 per il soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare (dal FY16 al FY20 per i soggetti infrannuali).

Ambito oggettivo – attività agevolabili

In linea generale sono soggette all'agevolazione le attività di ricerca sviluppo volte all'acquisizione di nuove conoscenze, all'accrescimento di quelle esistenti e all'utilizzo delle nuove conoscenze per nuove applicazioni. L'elencazione delle attività ammissibili ricalca sostanzialmente le definizioni contenute nel paragrafo 1.3, punto 15 della Disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione di cui alla Comunicazione della Commissione 2014/C 198/01 del 27 giugno 2014. Nello specifico tali attività sono:

- ricerca fondamentale¹;

¹ Comprende lavori sperimentali o teorici svolti, aventi quale finalità principale l'acquisizione di nuove conoscenze sui fondamenti di fenomeni e di fatti osservabili, senza che siano previste applicazioni o utilizzazioni pratiche dirette.

Soci

- ricerca industriale²;
- sviluppo sperimentale³.

GIGETTO FURLOTTI
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

FABRIZIO PIZZOLA
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

ANDREA PELLEGRINO
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

PAOLO PERCALLI
Consulente del Lavoro
Conciliatore Professionale

CRISTIAN SALVI
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

LETIZIA BELLI
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

FEDERICO BOTTRIGHI
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

**FRANCESCO
POVESI DASCOLA**
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

MARTA VITALI
Consulente del Lavoro

PAOLO DELIETI
Avvocato

MASSIMO ZERBINI
Avvocato

ANGELICA CISARRI
Avvocato

Si sottolinea che l'effettiva riconducibilità di specifiche attività aziendali ad una delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili potrà essere verificata attraverso accertamenti di natura tecnica da parte del Ministero dello Sviluppo Economico. Per tale motivo è possibile presentare, ai sensi dell'art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, un'istanza di interpello all'Agenzia delle Entrate che provvederà ad acquisire il parere del citato Ministero.

Attività escluse dall'agevolazione

In ogni modo non costituiscono attività di ricerca e sviluppo agevolabili le modifiche ordinarie o periodiche apportate a prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione e servizi esistenti. A titolo esemplificativo rientrano tra gli investimenti non ammissibili:

- le modifiche stagionali;
- le modifiche di design di un prodotto;
- i miglioramenti qualitativi o quantitativi derivanti da sistemi di produzione simili a quelli già usati.

Spese agevolabili – investimenti ammissibili

L'ambito oggettivo dell'agevolazione viene definito inoltre dall'art. 2 del decreto attuativo e meglio circoscritto dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 5/E del 16 marzo 2016 la quale fornisce un'elencazione delle diverse tipologie di investimenti ammissibili. In

² Comprende 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 miglioramento dei prodotti, processi o servizi esistenti.

³ Comprende le attività di acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica, commerciale alla scopo di produrre piani progetti o disegni per prodotti, processi o servizi nuovi, modificati o migliorati. Lo sviluppo sperimentale riguarda anche la realizzazione di prototipi utilizzabili per scopi commerciali e di progetti pilota destinati a esperimenti tecnologici e/o commerciali, quando il prototipo è necessariamente il prodotto commerciale finale e il suo costo di fabbricazione è troppo elevato per poterlo usare soltanto ai fini di dimostrazione. Rientrano in tale categoria infine, la produzione e il collaudo di prodotti, processi e servizi, a condizione che non siano impiegati o trasformati in vista di applicazioni industriali o per finalità commerciali.

Soci

GIGETTO FURLOTTI
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

FABRIZIO PIZZOLA
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

ANDREA PELLEGRINO
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

PAOLO PERCALLI
Consulente del Lavoro
Conciliatore Professionale

CRISTIAN SALVI
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

LETIZIA BELLI
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

FEDERICO BOTTRIGHI
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

**FRANCESCO
POVESI DASCOLA**
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

MARTA VITALI
Consulente del Lavoro

PAOLO DELIETI
Avvocato

MASSIMO ZERBINI
Avvocato

ANGELICA CISARRI
Avvocato

particolare, le spese agevolabili sono quelle previste dal comma 6, art. 3 della Legge di Stabilità:

- a) personale altamente qualificato impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo⁴;
- b) quote di ammortamento delle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti attrezzature di laboratorio⁵;
- c) spese relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese⁶;
- d) competenze tecniche e privative industriali relative a un'invenzione industriale o biotecnologica⁷;
- e) spese per attività di certificazione contabile⁸.

Attività agevolabili e spese ammissibili nel settore tessile e della moda

Con riferimento alle attività agevolabili nel settore tessile e della moda, rimangono valide le indicazioni di carattere tecnico fornite dal Mi.S.E. con la circolare n. 46586 del 16 aprile 2009. In particolare si ricorda che rientrano nel concetto di ricerca industriale le indagini critiche o la ricerca pianificata miranti ad acquisire nuove conoscenze da utilizzare per mettere a punto nuovi prodotti o notevolmente migliorati.

Nel campo del settore tessile e dell'abbigliamento, il concetto di nuovo o notevolmente migliorato, si traduce nell'introduzione di prodotti tessili e di abbigliamento dalle

⁴ L'art. 4, co. 1, lett. a) del decreto attuativo specifica che in tale categoria di spese sono ricompresi sia i costi per il personale dipendente dell'impresa (con esclusione del personale con mansioni amministrative, contabili e commerciali) sia i costi per il personale in rapporto di collaborazione con la stessa, compresi gli esercenti arti e professioni, a condizione che svolga la propria attività presso le strutture dell'impresa beneficiaria.

⁵ Sono agevolabili i costi, di competenza del periodo d'imposta, relativi ai beni materiali ammortizzabili, diversi dai terreni e dai fabbricati, abitualmente impiegati dall'impresa nelle attività di ricerca e sviluppo in relazione al tempo di effettivo impiego in tali attività. Strumenti e attrezzature devono essere acquisiti dall'impresa a titolo di proprietà o utilizzo.

⁶ Con riferimento alle spese relative a contratti di ricerca stipulati con altre imprese si specifica che sono agevolabili le spese commissionate a società diverse da quelle che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa.

⁷ Comprendono i costi sostenuti per il personale non "altamente qualificato" e i costi sostenuti per l'acquisizione di privative industriali (consulenze propedeutiche, due diligence, predisposizione accordi di segretezza ecc.).

⁸ L'art. 3 co. 11 e l'art. 7 co. 2 del decreto attuativo stabiliscono che le imprese non soggette a revisione legale dei conti e prive di un collegio sindacale devono avvalersi di un revisore che certifichi la documentazione contabile richiesta per fruire dell'agevolazione. Si considerano ammissibili le spese sostenute per la suddetta attività di certificazione contabile dei costi, entro il limite di euro 5.000 per ogni periodo d'imposta per il quale si intende fruire dell'agevolazione.

Soci

GIGETTO FURLOTTI
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

FABRIZIO PIZZOLA
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

ANDREA PELLEGRINO
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

PAOLO PERCALLI
Consulente del Lavoro
Conciliatore Professionale

CRISTIAN SALVI
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

LETIZIA BELLI
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

FEDERICO BOTTRIGHI
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

**FRANCESCO
POVESI DASCOLA**
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

MARTA VITALI
Consulente del Lavoro

PAOLO DELIETI
Avvocato

MASSIMO ZERBINI
Avvocato

ANGELICA CISARRI
Avvocato

caratteristiche tessili nuove o notevolmente migliorate per la scienza (originalità assoluta o notevole miglioramento) e nuove o notevolmente migliorate per il mercato (originale o notevolmente migliorata combinazione di prodotti tessili nuovi).

Nel settore tessile inoltre risulta fondamentale individuare, all'interno dell'azienda, l'area funzionale che individui come ricerca industriale e sviluppo produttivo, le attività dirette alla creazione di un prodotto nuovo o sensibilmente migliorato e come spese agevolabili, quelle sostenute per realizzare un processo creativo.

La circolare in questione fornisce poi un'analisi del processo di realizzazione del campionario e delle collezioni nel settore tessile e dell'abbigliamento concludendo che rientrano tra le attività ammissibili all'agevolazione quelle riguardanti la ricerca o ideazione estetica e la realizzazione dei prototipi⁹.

A titolo esemplificativo, i costi ammissibili, sostenuti per svolgere le attività dirette alla realizzazione del contenuto innovativo di un campionario o delle collezioni, sono i seguenti:

- lavoro del personale interno (stilisti e tecnici) impiegato nell'attività di ideazione e realizzazione dei prototipi;
- prestazioni dei professionisti (stilisti, altri consulenti esterni...);
- materie prime e materiali di consumo connessi all'attività di ideazione e realizzazione dei prototipi;
- lavorazioni esterne connesse all'attività di ideazione e realizzazione dei prototipi;
- attrezzature tecniche specifiche (computer e software dedicato, macchinari) nella misura e per il periodo in cui sono destinati alle fasi di ideazione e realizzazione dei prototipi;
- fabbricati e terreni nella misura e per il periodo in cui sono destinati alle fasi di ideazione e realizzazione dei prototipi.

⁹ Con riferimento alle fasi di preparazione e promozione del campionario e di gestione del magazzino campione, queste sono più difficilmente riconducibili ad un processo di realizzazione di un prodotto nuovo, modificato o sensibilmente migliorato.

Soci

GIGETTO FURLOTTI
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

FABRIZIO PIZZOLA
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

ANDREA PELLEGRINO
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

PAOLO PERCALLI
Consulente del Lavoro
Conciliatore Professionale

Determinazione dell'agevolazione

Il credito d'imposta, che compete fino ad un importo massimo annuale di 5 milioni di euro per ciascun beneficiario, è riconosciuto solo nel caso in cui la spesa complessiva per investimenti in attività di ricerca e sviluppo effettuata in ciascun periodo d'imposta:

- ecceda la media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015;
- ammonti ad almeno 30.000 euro.

CRISTIAN SALVI
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

LETIZIA BELLI
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

FEDERICO BOTTRIGHI
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

**FRANCESCO
POVESI DASCOLA**
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

MARTA VITALI
Consulente del Lavoro

PAOLO DELIETI
Avvocato

MASSIMO ZERBINI
Avvocato

ANGELICA CISARRI
Avvocato

Nello specifico il comma 1 dell'articolo 3 del decreto attuativo attribuisce il credito d'imposta nella misura del 25% delle spese sostenute in eccedenza rispetto alla media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015.

Ai sensi del comma 7 del medesimo articolo, l'aliquota del 25% viene elevata al 50%, per le spese relative alle lettere a) (personale altamente qualificato impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo) e c) (spese relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese).

Data la diversa misura dell'agevolazione prevista per gli investimenti di cui alle lett. a) e c) e per quelli di cui alle lett. b) e d), ai fini del calcolo del credito d'imposta è necessario determinare la spesa incrementale agevolabile separatamente per ciascun gruppo di spese. Sarà quindi opportuno confrontare l'ammontare dei costi di cui alle lett. a) e c) e l'ammontare dei costi di cui alle lettere b) e d) sostenuti nel periodo d'imposta per il quale si intende fruire dell'agevolazione con la media annuale riferita ai rispettivi medesimi costi sostenuti nei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015.

Utilizzo del credito d'imposta

Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione (codice tributo 6857) a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in cui i costi sono stati sostenuti dato che è solo da quel momento che sono noti tutti gli elementi per la determinazione del calcolo della spesa incrementale. L'importo del credito dovrà essere indicato nel quadro RU del modello di dichiarazione relativo al periodo d'imposta nel corso del quale il credito è maturato e nel medesimo quadro delle dichiarazioni successive fino a quando non se ne conclude l'utilizzo.

Per quanto concerne il limite di utilizzabilità annuale si sottolinea il fatto che il credito non è né soggetto al limite di 250.000 euro applicabile ai crediti d'imposta agevolativi previsti dall'art. 1 comma 53 della legge n. 244 del 2007 né al generale limite di compensabilità dei crediti d'imposta di euro 700.000 previsto dall'art. 34 della legge n. 388 del 2000.

Soci

GIGETTO FURLOTTI
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

FABRIZIO PIZZOLA
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

ANDREA PELLEGRINO
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

PAOLO PERCALLI
Consulente del Lavoro
Conciliatore Professionale

CRISTIAN SALVI
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

LETIZIA BELLI
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

FEDERICO BOTTRIGHI
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

**FRANCESCO
POVESI DASCOLA**
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

MARTA VITALI
Consulente del Lavoro

PAOLO DELIETI
Avvocato

MASSIMO ZERBINI
Avvocato

ANGELICA CISARRI
Avvocato

Cumulabilità con altre agevolazioni

La disciplina sul credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo non prevede alcun divieto in merito alla cumulabilità con altre agevolazioni.

Da ciò si ricava che tale credito non potrà essere fruibile solo se il divieto di cumulo viene previsto da altre norme disciplinanti misure agevolative.

Interessa in questa sede specificare che i costi rilevanti ai fini dell'attribuzione del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo rilevano per il loro intero importo anche ai fini della determinazione del reddito detassato nel regime di *patent box*.

Obblighi documentali

Le imprese che usufruiscono dell'agevolazione in questione devono conservare i documenti contabili che permettano di provare la corretta determinazione del credito. La documentazione deve essere certificata da un revisore legale, da un collegio sindacale o da un professionista iscritto nel registro dei revisori legali e, per espressa previsione normativa, tale certificazione deve essere allegata al bilancio. L'obbligo di certificazione non sussiste per le imprese con bilancio certificato.

Lo Studio resta a disposizione per qualsiasi chiarimento o approfondimento si rendesse necessario.

Federico Bottrighi

Luca Montali