



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2017
N.RF182
INFO FLASH

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 4

OGGETTO	BONUS RICERCA E SVILUPPO
RIFERIMENTI	ART. 3 DEL D.L. 145/2013 E SUCC. MODIFICHE; R.M. 121/2017; R.M. 122/2017
CIRCOLARE DEL	17/10/2017

CHIARIMENTI DELLE ENTRATE PER CREDITO RICERCA E SVILUPPO

Sintesi: l'Agenzia Entrate con la risoluzioni n. **121/E del 9 ottobre 2017** e **122/E del 10 ottobre 2017** è intervenuta in tema di credito per ricerca e sviluppo fornendo tra gli altri i seguenti importanti chiarimenti:

- il credito è riconosciuto in favore delle imprese che nell'ambito dell'attività di ricerca e sviluppo assumono personale qualificato con contratto di apprendistato e sostengono costi per lavorazioni speciali esterne all'azienda;
- anche se il periodo si interrompe prima del 31 dicembre, il beneficio non è perso e nell'ipotesi in cui l'impresa non l'abbia applicato è recuperabile con una dichiarazione integrativa.

CREDITO RICERCA E SVILUPPO

L'art. 3 del DL 145/2013, e successive modifiche, prevede il riconoscimento di un credito d'imposta in relazione agli investimenti in ricerca sviluppo delle imprese.

AMBITO OGGETTIVO	
SOGGETTI BENEFICIARI	SOGGETTI AMMESSI
In generale, possono beneficiare dell'agevolazione in esame tutte le imprese, indipendentemente: <ul style="list-style-type: none"> ▪ dalla forma giuridica ▪ dal settore economico in cui operano ▪ dalla dimensione e dal regime contabile adottato. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ imprese individuali (incluse imprese familiari/coniugali); società di persone; società di capitali (incluse società cooperative e società consortili) ed enti commerciali (pubblici o privati) ▪ enti non commerciali in relazione all'attività commerciale esercitata ▪ stabili organizzazioni di soggetti non residenti ▪ imprese agricole che determinano il reddito agrario ex art. 32, TUIR.

Sono ammesse al credito d'imposta le seguenti **attività di ricerca e sviluppo**:

RICERCA FONDAMENTALE	lavori sperimentali o teorici svolti, aventi quale principale finalità l'acquisizione di nuove conoscenze sui fondamenti di fenomeni e fatti osservabili, senza che siano previste applicazioni o usi commerciali diretti
RICERCA INDUSTRIALE	<ul style="list-style-type: none"> - 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 - creazione di componenti di sistemi complessi necessaria per la ricerca industriale, in particolare per la validazione di tecnologie generiche, ad esclusione dei prototipi di cui alla definizione successiva

CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA - CONVEGNI

REDAZIONE FISCALE Srl - C.so Garibaldi n. 5 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225
Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613– Email: info@redazionefiscale.it

SVILUPPO SPERIMENTALE	<ul style="list-style-type: none"> - acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica, commerciale allo scopo di produrre piani, progetti o disegni per prodotti, processi o servizi nuovi, modificati o migliorati. <p>Rientrano in tale tipologia di attività anche quelle destinate alla:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ definizione concettuale, pianificazione e documentazione di nuovi prodotti, processi e servizi, compresa l'elaborazione di progetti, disegni, piani e altra documentazione, inclusi gli studi di fattibilità, purché non destinati ad uso commerciale ▪ realizzazione di prototipi utilizzabili per scopi commerciali e di progetti pilota destinati a esperimenti tecnologici o commerciali, quando il prototipo è necessariamente il prodotto commerciale finale e il suo costo di fabbricazione è troppo elevato per poterlo usare soltanto a fini di dimostrazione e di convalida ▪ produzione e collaudo di prodotti, processi e servizi, a condizione che non siano impiegati o trasformati in vista di applicazioni industriali o per finalità commerciali.
----------------------------------	--

Le **spese di R&S ammissibili** ai fini della determinazione del credito di imposta:

- sono individuate in via **tassativa in 4 distinte tipologie**;
- vanno assunte secondo il **criterio di competenza** (art.109 del TUIR; assumono dunque rilievo la prestazione di servizio "ultimate" ed i beni "spediti/consegnati" nel periodo 2015-2020).

SPESE PER PERSONALE	Qualsiasi personale impiegato nelle attività di R&S
STRUMENTI E ATTREZZATURE LABORATORIO	<p>Quote di ammortamento delle spese di strumenti e attrezzature di laboratorio:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ nei limiti dell'importo risultante dai coefficienti di ammortamento ▪ in relazione alla misura e al periodo di utilizzo per l'attività di R&S ▪ comunque, con un costo unitario > €.2.000 (al netto di IVA). <p>Possono essere anche acquisite a titolo di:</p> <ul style="list-style-type: none"> - leasing (per la quota capitale dei canoni deducibili ex art.102 c.7 TUIR) - locazione/noleggio (costo rilevante = costo per il locatore x coeff. di ammortamento).
CONTRATTI DI RICERCA "EXTRA- MUROS"	<p>I contratti di ricerca possono essere stipulati con imprese residenti:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ nella UE/SEE ▪ o in Paesi White list
PRIVATIVE INDUSTRIALI	<p>Competenze tecniche e privative industriali (anche acquisite all'esterno) relative a: invenzione industriale; topografia di prodotto a semiconduttori; nuova varietà vegetale</p>

RISOLUZIONE 121/E DEL 9 OTTOBRE 2017

Con la risoluzione 121/E del 9 ottobre 2017, l'Agenzia delle entrate risponde alle richieste di chiarimenti pervenute sulla corretta determinazione del "credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo" nel caso in cui si **modifichi l'ambito temporale dell'esercizio sociale**, rendendolo non più coincidente con l'anno solare sostenendo che:

⇒ in caso di chiusura anticipata dell'esercizio

⇒ per recuperare l'annualità è necessaria una **dichiarazione integrativa**.

Esempio1

Una società anticipa, nel 2015, la chiusura dell'esercizio dal 31 dicembre al 31 agosto 2015. L'ipotesi determina, per quell'annualità, due periodi d'imposta: 1° gennaio 2015-31 agosto 2015, e 1° settembre 2015-31 agosto 2016.

L'agevolazione è applicabile, in tal caso, agli investimenti ammissibili effettuati dal 1° gennaio 2015 al 31 agosto 2015 ed è, quindi, fruibile, anche per i primi otto mesi dell'anno.

Il credito si calcola sulla media degli investimenti ammissibili effettuati nei tre anni precedenti (2012, 2013 e 2014) rapportandolo al periodo di fruibilità del beneficio e, perciò, la media del triennio di riferimento va ragguagliata a otto mesi.

Chi si è comportato in modo diverso ha applicato l'agevolazione considerando come primo periodo utile quello compreso fra il 1/09/2015 e il 31/08/2016 (e, come triennio, il 2012-2014), può, assicura l'Agenzia,

⇒ "recuperare l'annualità presentando - ricorrendone i presupposti - **una dichiarazione integrativa**, ai sensi dell'articolo 2 del d.P.R. 22 luglio 1998 n. 322".

La norma agevolativa è fruibile, come già detto, per gli investimenti effettuati a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2015 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2020.

Esempio2

La società beneficerebbe dell'incentivo dal 1° gennaio 2015 al 31 agosto 2021 e, cioè per sette annualità. L'ultimo esercizio da considerare, sarebbe quello compreso tra il 1° settembre 2020 e il 31 agosto 2021 (in quanto trattasi di periodo in corso al 31 dicembre 2020).



Nota: per rispettare l'ambito temporale di applicazione stabilito dal legislatore (sei annualità, pari a 72 mesi) e per evitare, al tempo stesso, disparità di trattamento nei confronti degli altri potenziali beneficiari che fruiscono dell'agevolazione per sei periodi d'imposta, nell'eventualità descritta, **l'incentivo andrà determinato in riferimento agli investimenti effettuati nei primi quattro mesi** e, in particolare dal 1° settembre al 31 dicembre 2020: fuori, quindi, quelli realizzati nel 2021.

La risoluzione precisa che "anche in questo caso, nel rispetto del principio di omogeneità dei valori messi a confronto, occorrerà procedere al **ragguaglio della media storica di riferimento**". La media del triennio di riferimento (2012-2014) va quindi ragguagliata a quattro mesi.

RISOLUZIONE 122/E DEL 10 OTTOBRE 2017

L'Agenzia delle entrate, poi, con la risoluzione 122/E del 10 ottobre 2017 ha fornito ulteriori chiarimenti circa l'applicazione del credito in questione al campo delle **biotecnologie** (con particolare riferimento alla ricerca farmaceutica) che riassumiamo nella tabella seguente.

TIPOLOGIA DI RICERCA AGEVOLABILE	
Studi clinici non interventistici e studi clinici di fase IV.	<ul style="list-style-type: none"> gli studi clinici non interventistici sono sempre riconducibili tra le attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta, gli studi di fase IV lo siano solo limitatamente a quelli di natura medico-scientifica

TIPOLOGIA DI INVESTIMENTI AMMISSIBILI	
<u>Realizzazione di un prototipo</u>	
Acquisto di materiali per la realizzazione del prototipo di un macchinario	<ul style="list-style-type: none"> ▪ E' escluso, che la spesa per l'acquisto di semplici materiali o componenti già disponibili sul mercato, benché impiegati per la realizzazione dei prototipi, rientri tra quelle ammissibili all'agevolazione. ▪ Sono ammissibili le quote di ammortamento di tutti i beni materiali ammortizzabili, il cui impiego sia indispensabile per la realizzazione del prototipo, non dovendosi fare riferimento a "strumenti e attrezzature di laboratorio" in senso stretto
Lavorazioni speciali, che non possono essere svolte internamente in azienda necessarie per realizzare il prototipo stesso	I costi di esternalizzazione di attività non qualificabili come ricerca commissionata (ai sensi dell'articolo 3, comma 4, lettera c,) o che non abbiano a esito un risultato o prodotto innovativo, ma che sono strumentali alla realizzazione del prototipo o a componenti dello stesso, possono ritenersi ammissibili.
Sviluppo sperimentale, per la fattibilità tecnica, progettazione, ingegnerizzazione, realizzazione del prototipo	<ul style="list-style-type: none"> ▪ I costi di esternalizzazione relativi a contratti a terzi per la realizzazione di componenti originali o per l'adattamento di componenti non originali possano rientrare tra quelli ammissibili ▪ i costi di esternalizzazione necessari ai fini dell'attività di ricerca che non abbiano ad esito un risultato o prodotto innovativo, possano rientrare nel beneficio
<u>Costi del personale</u>	
Costi relativi a personale non altamente qualificato, che svolge la propria attività in totale autonomia di mezzi e organizzazione	I costi sostenuti per l'attività di ricerca svolta da personale non altamente qualificato dotato di specifiche competenze tecniche possono considerarsi ammissibili. Dal 2017 non ha più un'autonoma rilevanza il costo relativo al "personale altamente qualificato" nell'ambito del costo del personale addetto alle attività di ricerca e sviluppo
Costi per personale altamente qualificato assunto con contratto di apprendistato	Può rientrare nel novero dei costi ammissibili al credito d'imposta, a condizione e nella misura in cui l'apporto fornito da detto personale sia direttamente connesso allo svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo agevolabili
<u>Costi riferibili a consulenze regolatorie</u>	
<ul style="list-style-type: none"> ▪ ammissibili le spese per consulenze regolatorie finalizzate alla definizione delle caratteristiche scientifiche e del disegno dello studio clinico ▪ escluse le consulenze relative ad attività regolatorie finalizzate alla preparazione della documentazione destinata all'ottenimento delle autorizzazioni a eseguire lo studio (da parte di autorità regolatorie, comitati etici o altri organismi) e, più in generale, quelle relative ad attività di natura meramente burocratica o assimilabili ai "lavori amministrativi e legali necessari per richiedere brevetti e licenze". 	
<u>Costi relativi a commesse di ricerca tra imprese aventi il medesimo consiglio di amministrazione</u>	
Esclusa la configurabilità in termini di spese extramuros. La ratio delle limitazioni alla configurabilità di attività di ricerca e sviluppo extramuros discende dall'esigenza di evitare un'alterazione del reale costo di mercato della commessa, in conseguenza dell'influenza esercitata da un'impresa sull'altra, derivante non solo da vincoli azionari o contrattuali, ma anche da fattori economici.	