

## NUOVO BONUS RICERCA E SVILUPPO: PROFILI APPLICATIVI E CRITICITÀ

il fisco, 35 / 2020, p. 3337

### NUOVO BONUS RICERCA E SVILUPPO: PROFILI APPLICATIVI E CRITICITÀ

di Mauro Sebastianelli <sup>[\*]</sup>, e Nicola Cardinali <sup>[\*\*]</sup>

L'art. 1, commi 198-208, della Legge n. 160/2019 ha ridisegnato il credito d'imposta ricerca e sviluppo introdotto dall'art. 3 del D.L. n. 145/2013. La principale novità è rappresentata dall'equiparazione all'attività di ricerca e sviluppo delle attività di innovazione tecnologica e di *design* e innovazione estetica; non meno rilevanti (anche se peggiorative) sono le modifiche legate alla determinazione del credito d'imposta: da un meccanismo incrementale si passa ad uno volumetrico con intensità differente, variabile tra il 6% ed il 12%, a seconda dell'attività svolta. In generale, l'intervento normativo non ha risolto l'annoso problema (oggetto di numerosi contenziosi) della puntuale definizione di R&S agevolabile, oltretutto avere complicato e peggiorato le modalità di fruizione del *tax credit*.

Sommario: **1. Premessa** - **2. Credito R&S fino al periodo d'imposta 2019** - **3. Novità introdotte dalla Legge di bilancio 2020 e dal relativo provvedimento attuativo** - **4. Opportunità e criticità della nuova disciplina**

#### 1. Premessa

Il credito d'imposta ricerca e sviluppo è stato introdotto, per la prima volta, nel panorama normativo italiano dal D.L. 30 settembre 2003, n. 269 (c.d. Legge tecno-Tremonti), successivamente è stato completamente riscritto dall'art. 3 del D.L. 23 dicembre 2013, n. 145 (c.d. Destinazione Italia), con il quale si prevedeva il riconoscimento del beneficio a tutte le imprese, indipendentemente dal settore economico, dalla forma giuridica, dalle dimensioni aziendali e dal regime contabile adottato, che svolgevano almeno una delle attività individuate al comma 3 della suddetta disposizione. Tale agevolazione, originariamente prevista fino alla chiusura del periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2016, ha subito nel corso degli anni modifiche<sup>[1]</sup> che hanno fatto sì che il credito venisse esteso fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2020. Tuttavia, con la Legge di bilancio 2020 (Legge 27 dicembre 2019, n. 160), il termine di applicazione del comma 3 di cui sopra è stato anticipato al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019. Oltre ad anticipare il termine di decadenza per la fruizione dell'agevolazione, la legge di cui sopra ridisegna integralmente, per il solo periodo successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 (2020 per i soggetti "solari"), la disciplina del **credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo** ed affianca a questi **due ulteriori crediti d'imposta**, uno per attività di **innovazione tecnologica** e uno per attività di **design e ideazione estetica**.

In generale, come verrà esaminato nel proseguo della trattazione, la novella normativa non risolve l'annoso problema (oggetto di numerosi contenziosi) della puntuale definizione di R&S agevolabile, oltre a rendere più complicata le modalità di fruizione del *tax credit* (nuova comunicazione al MISE, precedentemente non prevista) ed a peggiorare le modalità di fruizione dell'agevolazione (sempre in compensazione, ma in tre quote annuali di pari importo a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in cui il credito matura e non più senza limitazioni temporali).

Il presente elaborato si pone l'obiettivo di analizzare e comparare la disciplina del "vecchio" credito d'imposta ricerca e sviluppo con la "nuova" introdotta dalla Legge di bilancio 2020, soffermando in particolar modo l'attenzione sugli aspetti critici nonché sulle opportunità che la disposizione *de qua* presenta.

#### 2. Credito R&S fino al periodo d'imposta 2019

Il credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo, così come previsto dall'art. 3 del D.L. 23 dicembre 2013, n. 145 (c.d. Destinazione Italia), non ha mai trovato concreta applicazione poiché non è mai stato emanato il decreto recante le disposizioni attuative. Solamente con la Legge di stabilità 2015 (Legge 23 dicembre 2014, n. 190), e con il successivo D.M. 27 maggio 2015, l'agevolazione in oggetto ha trovato concreta applicazione.

Così come disciplinato dalla Legge di stabilità 2015, e dal relativo decreto attuativo, il credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo spetta a tutte quelle imprese<sup>[2]</sup> che, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico e dal regime contabile adottato, 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**. Il credito spettava nella misura del 25%<sup>[3]</sup> delle spese incrementalmente rispetto alla media delle spese sostenute nel triennio 2012-2014.

Dalla decorrenza temporale della norma si rinviene una sua prima rilevante criticità, l'**esclusione dell'annualità 2014** da quelle agevolabili; in questo modo, tutti i soggetti che avevano sostenuto spese per attività di ricerca e sviluppo nel periodo di imposta 2014, facendo affidamento sulle disposizioni dell'art.

3 del D.L. n. 145/2013 (mai attuato), non hanno avuto accesso ad alcun beneficio, anzi, le spese sostenute nel 2014 hanno concorso alla determinazione della media degli investimenti del triennio di riferimento. Tale criticità, che ha penalizzato doppiamente moltissimi soggetti beneficiari, non è mai stata risolta se non con la Legge 27 dicembre 2019, n. 160 (Legge di bilancio 2020), che, come si vedrà nel prosieguo della trattazione, ha riscritto integralmente la disciplina *de qua*.

Il credito d'imposta, così come previsto dal D.M. 27 maggio 2015, comprendeva tre diverse tipologie di attività agevolabili: la **ricerca fondamentale**<sup>[4]</sup>, la **ricerca industriale**<sup>[5]</sup> e lo **sviluppo sperimentale**<sup>[6]</sup>; inoltre al comma 2 dell'art. 2 veniva espressamente specificato che non si considerano attività di ricerca e sviluppo le **modifiche ordinarie e periodiche** apportate a prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione, servizi esistenti e altre operazioni in corso, anche quando tali modifiche rappresentino miglioramenti. Per quanto concerne le **spese ammissibili** al credito d'imposta, queste potevano essere individuate come segue:

1) **costi relativi al personale dipendente dell'impresa**, impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo, con esclusione del personale con mansioni amministrative, contabili e commerciali, ovvero al soggetto con rapporto di collaborazione con l'impresa, compresi gli esercenti arti e professioni, che svolga attività di ricerca e sviluppo presso le strutture della società stessa. Independentemente dalla tipologia di rapporto, il personale deve essere 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. In tal caso il costo che deve essere preso in considerazione è quello effettivamente sostenuto, da intendersi come tale la retribuzione lorda nonché gli oneri previdenziali ed i contributi assistenziali obbligatori;

2) **quote di ammortamento delle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio** con un costo unitario non inferiore a euro 2.000 al netto dell'IVA, nonché le quote capitali dei canoni in caso di acquisizione di strumenti e attrezzature da laboratorio mediante locazione finanziaria;

3) **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. Tali contratti 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;

4) **spese sostenute per l'acquisizione di 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.

Il credito, così come illustrato, spettava nella misura massima annuale di euro cinque milioni per ogni beneficiario purché le spese agevolabili sostenute fossero almeno pari ad euro 30.000 ed ovviamente eccedessero la media del triennio di riferimento (2012-2014). Per quanto concerne il *quantum*, questo è riconosciuto nella misura del 50% della spesa incrementale relativa ai costi di cui ai punti 1 e 3 e nella misura del 25% della spesa incrementale relativa ai costi di cui ai punti 2 e 4.

Rispetto a quanto previsto dall'art. 3 del D.L. 23 dicembre 2013, n. 145, il credito d'imposta così come disciplinato dal D.M. 27 maggio 2015 presentava sia criticità sia opportunità per i soggetti beneficiari. Tra le prime è possibile annoverare il **dimezzamento dal 50% al 25% del beneficio** per alcune tipologie di spese ammissibili (punti 2 e 4 di cui sopra); mentre tra le seconde si evidenzia il **raddoppio dell'importo massimo annuale** spettante ad ogni beneficiario, originariamente previsto nella misura di euro 2,5 Mln, e la diminuzione da euro 50.000 ad euro 30.000 delle spese agevolabili minime da sostenersi.

Con la Legge di bilancio 2017 (Legge 11 dicembre 2016, n. 232), venivano apportate ulteriori modifiche alla disciplina del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016 (2017 per i "solari"). Con riferimento all'**ambito soggettivo**, questo veniva **ampliato** poiché l'agevolazione era riconosciuta anche a quelle imprese residenti che svolgono attività di ricerca e sviluppo sulla base di contratti stipulati con imprese committenti non residenti, mentre per quanto concerne l'**ambito oggettivo** le principali modifiche riguardano l'**innalzamento della percentuale di agevolazione** riconosciuta al **50%** per tutte le tipologie di spese ammissibili, nonché l'**incremento da 5 Mln a 20 Mln del limite massimo** del credito spettante a ciascun beneficiario. Infine, viene prorogato di un anno, quindi fino al 31 dicembre 2020, il termine di decadenza dell'agevolazione.

Le novità della Legge di bilancio 2017 sono state accolte positivamente, poiché esclusivamente migliorative rispetto alla disciplina previgente; cosa che non si può dire delle novità introdotte con il D.L. n. 87/2018 (c.d. Decreto dignità) e con la Legge di bilancio 2019<sup>[7]</sup> (Legge 30 dicembre 2018, n. 145), poiché, escludendo l'ammissione al beneficio di nuove tipologie di spese<sup>[8]</sup>, le novità introdotte comportano **peggioramenti e criticità** per i soggetti beneficiari. L'**esclusione** dei costi sostenuti per l'acquisto dei beni immateriali qualora il cedente appartenga allo **stesso gruppo** del cessionario, il ritorno ad una doppia aliquota (25% e 50%) a seconda della tipologia di spesa sostenuta, il **dimezzamento** da 20 Mln a 10 Mln **dell'importo massimo** del beneficio spettante annualmente ad ogni beneficiario, **nuove modalità di**

**calcolo** che rendono la quantificazione del credito maggiormente complicata e più soggetta ad errori, nonché l'inserimento di **nuovi adempimenti documentali e di certificazione** particolarmente onerosi, non possono che essere accolte con sfavore dagli operatori. Infatti, a ben pensare, tali continui cambiamenti alla disciplina del credito d'imposta, che la rendono un'agevolazione a carattere temporaneo e non strutturale, hanno come logica conseguenza l'impossibilità di programmazione degli investimenti a lungo termine da parte delle imprese.

Infine, a parere di chi scrive, la principale criticità che caratterizza tale agevolazione era la **difficoltà** per i soggetti beneficiari **di individuare** con esattezza **le attività agevolate** poiché, come autorevolmente sostenuto da Assonime<sup>[9]</sup>, "la verifica circa l'appartenenza dell'attività per la quale l'impresa invoca il riconoscimento dell'agevolazione ad una di quelle indicate dalla predetta disposizione, richiede infatti valutazioni di carattere eminentemente tecnico e particolarmente complesse. Nonostante le imprese si avvalgono a tal fine di soggetti terzi altamente qualificati non sono infrequenti i casi in cui su una medesima fattispecie si registra una diversità di vedute in termini di qualificazione dell'attività svolta". Quanto sostenuto da Assonime è confermato dallo stesso Manuale di Frascati<sup>[10]</sup>, secondo il quale "*some activities, such as tooling up, process development, design and prototype construction, may contain an appreciable element of R&D, making it difficult to identify precisely what should or not should be defined as R&D*".

### 3. Novità introdotte dalla Legge di bilancio 2020 e dal relativo provvedimento attuativo

La Legge di bilancio 2020 (Legge 27 dicembre 2019, n. 160), alla quale è seguito il Decreto del Ministero dello Sviluppo economico del 26 maggio 2020, oltre a riscrivere la disciplina del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo, ne introduce due nuovi, quello per **attività di innovazione tecnologica** e quello per **attività di design**.

Per quanto concerne la ricerca e sviluppo, la principale novità attiene al **calcolo dell'agevolazione**, con il passaggio da una **logica incrementale**, come precedentemente descritta, ad una **volumetrica** con un credito d'imposta pari al 12%, nel limite massimo di 3Mln di euro, delle attività di ricerca fondamentale<sup>[11]</sup>, di ricerca industriale<sup>[12]</sup> e di sviluppo sperimentale<sup>[13]</sup> in campo scientifico o tecnologico, sostenute nell'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019. Tali spese, per concorrere alla formazione della base di calcolo dell'agevolazione, devono perseguire un progresso o un avanzamento delle conoscenze e delle capacità generali in un campo scientifico o tecnologico, anche se questo non viene effettivamente raggiunto o realizzato, mentre non sono ammissibili quelle spese relative al semplice progresso o avanzamento delle conoscenze e delle capacità proprie di una singola impresa.

Relativamente alle principali novità introdotte dalla Legge di bilancio 2020, queste derivano, come già precedentemente sottolineato, dall'affiancamento al credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo di due nuovi crediti d'imposta, quello per attività di innovazione tecnologica e quello per attività di *design* ed ideazione estetica.

Il D.M. 26 maggio 2020 precisa che per **innovazione tecnologica** si intendono quelle attività finalizzate alla realizzazione o all'introduzione di prodotti o processi nuovi o significativamente migliorati rispetto a quelli già realizzati o applicati dall'impresa, purché diversi da quelli di ricerca e sviluppo, con ulteriore precisazione che le attività ammissibili comprendono esclusivamente i lavori svolti nelle fasi precompetitive legate alla progettazione, realizzazione e introduzione delle innovazioni tecnologiche fino ai lavori di *test* e valutazione dei prototipi o delle installazioni pilota.

Per quanto attiene l'attività di **design e ideazione estetica**, le spese che rientrano in tale categoria sono quelle sostenute nella sola fase precompetitiva, che culmina con la realizzazione dei campionari non destinati alla vendita, e con il fine di innovare in modo significativo i prodotti dell'impresa sul piano della forma e di altri elementi non tecnici o funzionali, purché differenti rispetto a quelli svolti nell'ambito delle attività di ricerca e sviluppo.

Per queste due nuove tipologie di attività, il credito d'imposta è riconosciuto in misura pari al **6%** delle relative **spese agevolabili** sostenute e nel **limite massimo di euro 1,5 Mln** per ciascun soggetto beneficiario. Nel caso in cui le attività di innovazione tecnologica siano finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati per il raggiungimento di un obiettivo di transizione ecologica o di innovazione digitale 4.0<sup>[14]</sup>, il credito d'imposta riconosciuto passa dal 6% al 10%.

Ulteriori modifiche apportate alla disciplina riguardano l'inserimento di un **nuovo obbligo documentale**<sup>[15]</sup>, oltre quelli già presenti relativi alla certificazione della documentazione e alla relazione tecnica che illustri le finalità, i contenuti e i risultati delle attività ammissibili al beneficio, e la fruizione del credito d'imposta. Quest'ultimo, fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2019, era utilizzabile in compensazione a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in cui erano stati sostenuti i costi, mentre con le modifiche della Legge di bilancio 2020 il credito diviene utilizzabile esclusivamente in **compensazione** in tre quote annuali di pari importo a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di maturazione; inoltre la fruizione del beneficio viene subordinata al rispetto delle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro e al corretto adempimento degli obblighi di versamento contributivi e assistenziali in favore dei lavoratori.

Infine, alcune novità rilevanti, sempre introdotte con la Legge di bilancio 2020, riguardano la determinazione delle **spese ammissibili** che possono essere così sintetizzate:

- a) **spese del personale** con rapporto di lavoro subordinato, autonomo o altro rapporto diverso dal lavoro subordinato direttamente impiegati nelle attività di R&S, innovazione tecnologica o *design*, nei limiti del loro effettivo impiego in tali operazioni. Le spese per personale relative a soggetti di età non superiore a 35 anni, al primo impiego, assunti dall'impresa con contratto di lavoro a tempo indeterminato ed impiegati esclusivamente nei lavori oggetto di agevolazione, concorrono a formare la base imponibile per un importo pari al 150% del loro ammontare;
- b) **quote di ammortamento**, canoni di locazione finanziaria o semplice e altre spese relative a **beni mobili** e a **software** utilizzati nei progetti di R&S, innovazione tecnologica o *design*, per l'importo fiscalmente deducibile nel periodo d'imposta in cui la spesa è sostenuta ma non oltre il 30% delle spese del personale di cui al punto a);
- c) **spese per contratto di ricerca** aventi ad oggetto il diretto svolgimento da parte del soggetto commissionario delle attività di R&S, innovazione tecnologica o *design*. Nel solo caso di contratti di ricerca *extra muros*, per attività di ricerca e sviluppo, stipulati con università e istituti di ricerca aventi sede nel territorio dello Stato, le spese concorrono a formare la base imponibile nella misura del 150% del loro ammontare;
- d) quote di ammortamento relative all'acquisto da terzi, anche in licenza, di **privative industriali** nel limite massimo di euro 1 Mln e a condizione che siano utilizzate direttamente ed esclusivamente per lo svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo. Le presenti spese non saranno mai ammissibili se le spese per l'acquisto, anche in licenza d'uso, derivano da operazioni tra imprese appartenenti al medesimo gruppo;
- e) spese per **servizi di consulenza** ed equivalenti relativi ad attività di ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica e *design*, nel limite massimo del 20% delle spese di cui alla lett. a) ovvero alla lett. c), non tenendo conto delle maggiorazioni concesse;
- f) spese per **materiali, forniture** e altri prodotti analoghi impiegati nelle attività di ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica e *design* ammissibili al credito d'imposta, nonché per la realizzazione di impianti pilota e prototipi, nel limite massimo del 30% delle spese di cui alla lett. a) e alla lett. c).

#### 4. Opportunità e criticità della nuova disciplina

Il credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo, così come disciplinato fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019, se da un lato è stato un'agevolazione che ha permesso a molte imprese di usufruire di importanti benefici fiscali, dall'altro è stato caratterizzato da importanti criticità.

Con le modifiche apportate dalla Legge di bilancio 2020, l'auspicio era quello di veder superate le principali difficoltà che avevano caratterizzato il credito d'imposta ricerca e sviluppo negli anni precedenti, una su tutte, l'oggettiva difficoltà per i soggetti beneficiari di individuare con esattezza le attività agevolate. Infatti, un **inquadramento preciso e puntuale delle attività** effettivamente agevolabili ridurrebbe il rischio per le imprese di incorrere in sanzioni per credito inesistente<sup>[16]</sup>, credito non spettante<sup>[17]</sup> e/o indebita compensazione per un ammontare annuo superiore ad euro 50.000<sup>[18]</sup>. Con la nuova disciplina, non solo tale criticità non è stata risolta ma, al contrario, è stata ulteriormente ampliata, atteso che alle attività di ricerca e sviluppo sono state affiancate quelle di innovazione tecnologica e quelle di *design* e ideazione estetica, con la logica conseguenza che la possibilità per i soggetti beneficiari di incorrere in un **errore di valutazione** anziché diminuire è aumentata.

Nonostante si ritenga che quella sopra rappresenti la maggiore criticità dell'agevolazione in oggetto, la nuova disciplina introdotta con la Legge di bilancio 2020 non può, a parere di chi scrive, non essere criticata sotto molteplici altri aspetti, poiché decisamente più **penalizzante** per i soggetti beneficiari; basti pensare che nella versione attuale per poter fruire del credito non sono più sufficienti la certificazione della documentazione<sup>[19]</sup> e la relazione tecnica<sup>[20]</sup>, ma è anche necessario inviare una **comunicazione al Ministero dello Sviluppo economico** con il fine di consentirgli di acquisire le informazioni necessarie per valutare la diffusione e l'efficacia delle misure agevolative. Oppure che la fruizione del credito d'imposta deve avvenire in **tre quote annuali** anziché liberamente a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di sostenimento dei costi. Ancora, se da un lato la Legge di bilancio 2020 prevede il passaggio da una logica di calcolo incrementale ad una volumetrica, risolvendo così l'aspetto critico legato alla quantificazione del credito d'imposta, dall'altra molti soggetti beneficiari vedranno **ridursi**, con effetti rilevanti, il proprio **beneficio rispetto ai periodi di imposta precedenti**: si pensi a quei soggetti che hanno iniziato la propria attività nell'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 o a quelli che, pur avendola iniziata prima, avevano costi medi del triennio 2012 - 2014 inesistenti o relativamente bassi. L'impatto a livello economico per tali soggetti beneficiari sarà tanto peggiore quanto più, a parità di spese agevolabili sostenute, i costi medi del triennio di riferimento 2012-2014 tenderanno a zero.

Esemplificando, si ipotizzi che la società Alfa abbia sostenuto costi medi del triennio di riferimento pari ad euro 100.000 e che negli esercizi 2015-2019 abbia sostenuto spese agevolabili al 50% (si ipotizzi che l'unica spesa agevolabile sia stata quella del costo del personale) per euro 400.000. Nei periodi 2015-2019 la

società Alfa ha goduto di un credito d'imposta annuo pari ad euro 150.000  $((400.000 - 100.000) \times 50\%)$ . Si consideri ora che l'impresa Alfa nell'esercizio 2020 sostenga costi agevolabili sempre per euro 400.000; in tal caso il credito d'imposta relativo alle spese sostenute nell'esercizio 2020 ammonta ad euro 48.000  $(400.000 \times 12\%)$ . Questa esemplificazione permette di evidenziare che il passaggio da una logica di calcolo incrementale ad una di calcolo volumetrica comporta una **perdita**, in termini di credito d'imposta, **tanto maggiore** quanto più la **media del triennio 2012-2014 tende a zero**.

Tale criticità è stata solamente in parte superata con quanto previsto dall'art. 244, D.L. 19 maggio 2020, n. 34 (c.d. Decreto Rilancio)<sup>[21]</sup>, che, ha espressamente previsto che la misura del credito d'imposta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo viene incrementata "al fine di incentivare più efficacemente l'avanzamento tecnologico dei processi produttivi e gli investimenti in ricerca e sviluppo delle imprese operanti nelle Regioni **Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia** nonché nelle Regioni **Lazio, Marche e Umbria** colpite dagli **eventi sismici** del 24 agosto, del 26 e del 30 ottobre 2016 e del 18 gennaio 2017". A seconda che il soggetto beneficiario sia una grande impresa<sup>[22]</sup>, una media impresa<sup>[23]</sup> o una piccola impresa<sup>[24]</sup> la misura del credito d'imposta passa, rispettivamente, dal 12 al 25, 35 e 45%.

Tale incentivo è sicuramente da accogliere con estremo favore, poiché consentirà a molte imprese che svolgono attività di ricerca e sviluppo, di non risentire negativamente del passaggio dal metodo di quantificazione incrementale a quello volumetrico, anzi, nel caso di piccole imprese è probabile che il beneficio sia superiore, sempre a parità di spese sostenute, rispetto a quello degli anni passati. Con riferimento alle Regioni Lazio, Marche e Umbria colpite dagli eventi sismici nel 2016 e nel 2017 ci si chiede se le imprese che possono fruire dell'agevolazione siano esclusivamente quelle dei Comuni rientranti nella c.d. **area del cratere** o se, come peraltro sembrerebbe dalla lettera dell'art. 244, ne possa beneficiare ciascuna impresa che abbia la propria **sede operativa** in dette Regioni. In tal senso si attende una conferma da parte dell'Agenzia delle entrate in modo da eliminare qualsiasi dubbio interpretativo.

In conclusione, nonostante le criticità evidenziate, si ritiene che il credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo, nonché dal periodo di imposta 2020 quello per attività di innovazione tecnologica e di *design*, siano agevolazioni che permettono a molteplici imprese, soprattutto di piccole e medie dimensioni, di avere un importante **supporto economico e finanziario** per sostenere gli ingenti costi che tali attività richiedono e che non permettono, almeno nel breve termine, di avere un riscontro in termini di fatturato e di utile.

Note:

[\*] Dottore commercialista e Revisore legale in Ancona.

[\*\*] Dottore commercialista in Ancona.

[1] Legge 11 dicembre 2016, n. 232, D.L. 12 luglio 2018, n. 87 e Legge 30 dicembre 2018, n. 145.

[2] Con la circolare 16 marzo 2016, n. 5/E, l'Agenzia delle entrate precisa che i soggetti beneficiari del credito d'imposta sono:

- imprese residenti nel territorio dello Stato italiano;
- stabili organizzazioni nel territorio italiano di imprese non residenti;
- enti non commerciali;
- imprese agricole;
- consorzi e reti d'impresa.

Viene inoltre espressamente specificato che non possono fruire del beneficio quei soggetti beneficiari che sono sottoposti a procedure concorsuali non finalizzate alla continuazione dell'esercizio dell'attività economica.

[3] Tale percentuale è stata rivista in sede di emanazione del D.M. 27 maggio 2015.

[4] Nell'ambito della ricerca fondamentale possono essere ricompresi i lavori sperimentali o teorici svolti aventi quale principale finalità l'acquisizione di nuove conoscenze sui fondamenti di fenomeni e di fatti osservabili, senza che siano previste applicazioni o usi commerciali diretti.

[5] Nell'ambito della ricerca industriale possono essere ricomprese la ricerca pianificata o le 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, necessari per la ricerca industriale, ad esclusione dei prototipi.

[6] Nell'ambito dello sviluppo sperimentale possono essere ricomprese acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica e commerciale allo scopo di produrre piani, progetti o disegni per prodotti, processi o servizi nuovi, modificati o migliorati. Può trattarsi anche di altre attività destinate alla definizione concettuale, alla pianificazione e alla documentazione concernenti nuovi prodotti, processi e servizi; tali attività possono comprendere l'elaborazione di progetti, disegni, piani e altra documentazione, purché non siano destinati a uso

commerciale; realizzazione di prototipi utilizzabili per scopi commerciali e di progetti pilota destinati a esperimenti tecnologici o commerciali, quando il prototipo è necessariamente il prodotto commerciale finale e il suo costo di fabbricazione è troppo elevato per poterlo usare soltanto a fini di dimostrazione e di convalida. L'eventuale, ulteriore sfruttamento di progetti di dimostrazione o di progetti pilota a scopo commerciale comporta la deduzione dei redditi così generati dai costi ammissibili; nonché 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.

[7] Alcune delle quali produrranno effetti già nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2018.

[8] Sono spese agevolabili anche quelle sostenute per materiali, forniture e altri prodotti analoghi direttamente impiegati nelle attività di ricerca e sviluppo anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota relativi alle fasi della ricerca industriale e dello sviluppo sperimentale. Tale novità deve essere accolta con favore poiché tali tipologie di spese (le quali concorreranno anche alla formazione della media del triennio 2012-2014) concorreranno alla formazione del credito solamente se comporteranno un aumento dell'eccedenza agevolabile, nel caso contrario tali spese saranno escluse.

[9] Cfr. circolare n. 23/2019.

[10] È il Manuale che fornisce le definizioni di ricerca e sviluppo e innovazione ed al quale, secondo l'Agenzia delle entrate, occorre far riferimento in caso di dubbi sulle attività agevolabili.

[11] Art. 2, comma 2, lett. a), del D.M. 26 maggio 2020, pubblicato in Gazzetta Ufficiale al n. 182 del 21 luglio 2020.

[12] Art. 2, comma 2, lett. b), del D.M. 26 maggio 2020.

[13] Art. 2, comma 2, lett. c), del D.M. 26 maggio 2020.

[14] Per un approfondimento sulla tipologia di attività che rientrano nella definizione di innovazione digitale 4.0 si veda l'art. 5 del D.M. 26 maggio 2020.

[15] L'art. 1, comma 204, della Legge di bilancio 2020 introduce un nuovo obbligo documentale che prevede, per le imprese che fruiscono dei crediti R&S, innovazione tecnologica e *design*, una comunicazione al Ministero dello Sviluppo economico con il fine di consentirgli di acquisire le informazioni necessarie per valutare la diffusione e l'efficacia delle misure agevolative.

[16] Sanzione dal 100% al 200% del credito oggetto di contestazione.

[17] Sanzione del 30% del credito utilizzato in compensazione.

[18] Reclusione da un sei mesi a due anni in caso di utilizzo dei crediti non spettanti e reclusione da un anno e sei mesi a sei anni nel caso di credito inesistente.

[19] Art. 1, comma 205, Legge 27 dicembre 2019, n. 160.

[20] Art. 1, comma 206, Legge 27 dicembre 2019, n. 160.

[21] Convertito, con modificazioni, dalla Legge 17 luglio 2020, n. 77.

[22] Si considerano grandi imprese quelle che occupano almeno 250 dipendenti, il cui fatturato annuo è almeno di euro 50 Mln oppure il totale di bilancio è di almeno euro 43 Mln.

[23] Si considerano medie imprese quelle che occupano almeno 50 dipendenti e realizzano un fatturato annuo almeno di euro 10 Mln.

[24] Si considerano piccole imprese quelle che occupano meno di 50 dipendenti e realizzano un fatturato o un totale di bilancio annuo inferiore ad euro 10 Mln.