

CREDITO R&S E INNOVAZIONE FINO AL 31 DICEMBRE 2022

il fisco, 47-48 / 2020, p. 4530

CREDITO R&S E INNOVAZIONE FINO AL 31 DICEMBRE 2022

di Gian Marco Committeri ^[*], e Chiara Lo Re ^[**]

Proroga al 31 dicembre 2022, innalzamento delle aliquote del credito di imposta e procedura di collaborazione tra il MISE e l'Agenzia delle entrate; sono alcune delle novità previste dal disegno di Legge di bilancio 2021 che dovrebbero modificare il credito di imposta per le attività di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica e di *design* ("credito R&S e innovazione"), la cui disciplina è stata introdotta dalla Legge di bilancio per il 2020. L'auspicio è che, all'esito di tali modifiche, l'Agenzia delle entrate, con l'ausilio del MISE, potrà effettivamente fornire in tempo utile chiarimenti sulla corretta applicazione del credito di imposta onde evitare ai contribuenti interessati di incorrere nel rischio di future contestazioni.

Sommario: **1. Premessa - 2. Ambito soggettivo e temporale - 3. Credito di imposta per R&S - 4. Credito di imposta per le attività di innovazione tecnologica - 5. Credito di imposta per le attività di design e ideazione estetica - 6. Determinazione del credito di imposta e obblighi documentali - 7. Procedura di collaborazione tra MISE e Agenzia delle entrate**

1. Premessa

La Legge di bilancio per il 2020 ha introdotto un credito d'imposta per gli **investimenti in ricerca e sviluppo**^[1], in **transizione ecologica**, in **innovazione tecnologica 4.0**^[2] e in **altre attività innovative**^[3] ("Credito R&S e innovazione"). Con D.M. 26 maggio 2020, sono state successivamente emanate le disposizioni applicative della specifica disciplina concernenti, in particolare: la definizione delle attività di R&S, delle attività di innovazione tecnologica e delle attività di *design* e ideazione estetica ammissibili; l'individuazione, nell'ambito delle attività di innovazione tecnologica, degli obiettivi di innovazione digitale 4.0 e degli obiettivi di transizione ecologica rilevanti per la maggiorazione dal 6 al 10% dell'aliquota del credito d'imposta; la determinazione e la documentazione delle spese ammissibili al credito d'imposta.

Solo per il **credito R&S** ex art. 1, comma 200, della Legge n. 160/2019, il Decreto rilancio^[4] ha, inoltre, previsto la maggiorazione delle spese relative ai contratti di R&S stipulati con **start up innovative** e il potenziamento del credito d'imposta per le **Regioni del Mezzogiorno**.

Al momento non risulta ancora emanata alcuna circolare dall'Agenzia delle entrate; l'unico documento di prassi con cui sono state fornite le prime indicazioni rispetto al credito R&S e innovazione è la risposta ad interpello n. 454 del 7 ottobre 2020^[5] nell'ambito della quale l'Agenzia ha chiarito che i contratti di ricerca stipulati con le università devono prevedere che l'effettivo beneficiario degli eventuali risultati dell'attività di ricerca sia l'impresa committente e che i costi dovranno considerarsi agevolabili anche nel caso in cui l'attività di ricerca svolta dal dottorando, e regolata dalla convenzione, non dovesse portare ad alcun risultato.

Nel contesto del nuovo **Piano Nazionale Transizione 4.0**, recentemente illustrato dal MISE, il disegno di Legge di bilancio 2021 dovrebbe introdurre alcune modifiche all'attuale disciplina del credito R&S e innovazione, tra cui principalmente la proroga della misura agevolativa sino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2022 e la previsione di una **procedura di collaborazione tra il MISE e l'Agenzia delle entrate** ai fini della corretta applicazione e valutazione del beneficio; è probabile che l'introduzione di siffatta procedura sia stata determinata dall'esigenza di delineare in tempo utile e con maggiore chiarezza la portata applicativa del beneficio così da consentire ai soggetti interessati di porre in essere un'analisi corretta ai fini della agevolabilità o meno dei progetti "in cantiere". Diversamente, in un contesto di incertezza normativa ed in assenza di una completa ed esaustiva interpretazione del beneficio da parte dell'Amministrazione finanziaria, sarebbe ragionevole che, quantomeno per il passato, possa trovare applicazione la causa di disapplicazione delle sanzioni e degli interessi moratori prevista dall'art. 10, comma 2, della Legge n. 212/2000.

Nel prosieguo verrà fornita una breve disamina dello specifico *bonus* fiscale e delle modifiche che dovrebbero essere apportate alla disciplina attualmente in vigore.

2. Ambito soggettivo e temporale

Possono accedere al credito d'imposta tutte le **imprese residenti nel territorio dello Stato**, incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico di appartenenza, dalla dimensione e dal regime fiscale di determinazione del reddito d'impresa, che effettuano investimenti in una delle attività ammissibili ai crediti di imposta. Per le imprese ammesse al beneficio, la fruizione è comunque subordinata alla condizione del rispetto delle normative sulla sicurezza

nei luoghi di lavoro applicabili in ciascun settore e al corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori.

Sono, invece, **escluse** dal credito di imposta: le imprese in stato di liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale, altra procedura concorsuale prevista dal R.D. 16 marzo 1942, n. 267, dal codice di cui al D.Lgs. n. 14/2019, o da altre leggi speciali o che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni e le imprese destinatarie di sanzioni interdittive ai sensi dell'art. 9, comma 2, del D.Lgs. n. 231/2001.

Sulla base delle modifiche apportate all'art. 1, comma 198, della Legge di bilancio 2020, il credito R&S e innovazione, sino ad oggi riconosciuto per il solo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019^[6], dovrebbe essere prorogato sino a quello in corso al **31 dicembre 2022**.

3. Credito di imposta per R&S

A norma dell'art. 2, comma 2, del Decreto ministeriale, sono ammissibili le attività di R&S^[7] classificabili in una o più delle seguenti categorie:

- **ricerca fondamentale**, che si sostanzia in lavori sperimentali o teorici finalizzati principalmente all'acquisizione di nuove conoscenze in campo scientifico o tecnologico, attraverso l'analisi delle proprietà e delle strutture dei fenomeni fisici e naturali, senza necessariamente considerare un utilizzo o un'applicazione particolare a breve termine delle nuove conoscenze acquisite da parte dell'impresa. Il risultato delle attività di ricerca fondamentale è di regola rappresentato per mezzo di schemi o diagrammi esplicativi o per mezzo di teorie interpretative delle informazioni e dei fatti emergenti dai lavori sperimentali o teorici;

- **ricerca industriale**, che si sostanzia in lavori originali intrapresi al fine di individuare le possibili utilizzazioni o applicazioni delle nuove conoscenze derivanti da un'attività di ricerca fondamentale o al fine di trovare nuove soluzioni per il raggiungimento di uno scopo o un obiettivo pratico predeterminato. Tali attività, in particolare, mirano ad approfondire le conoscenze esistenti al fine di risolvere problemi di carattere scientifico o tecnologico e il loro risultato è rappresentato, di regola, da un modello di prova che permette di verificare sperimentalmente le ipotesi di partenza e di dare dimostrazione della possibilità o meno di passare alla fase successiva dello sviluppo sperimentale, senza l'obiettivo di rappresentare il prodotto o il processo nel suo stato finale;

- **sviluppo sperimentale**, che si sostanzia in lavori sistematici, basati sulle conoscenze esistenti ottenute dalla ricerca o dall'esperienza pratica, svolti allo scopo di acquisire ulteriori conoscenze e raccogliere le informazioni tecniche necessarie in funzione della realizzazione di nuovi prodotti o nuovi processi di produzione o in funzione del miglioramento significativo di prodotti o processi già esistenti. Per miglioramento significativo di prodotti o processi già esistenti si intendono le modifiche che hanno il carattere della novità e che non sono il risultato di un semplice utilizzo dello stato dell'arte nel settore o dominio di riferimento. Il risultato dei lavori di sviluppo sperimentale è di regola rappresentato da prototipi o impianti pilota. Per prototipo si intende un modello originale che possiede le qualità tecniche essenziali e le caratteristiche di funzionamento del prodotto o del processo oggetto delle attività di sviluppo sperimentale e che permette di effettuare le prove per apportare le modifiche necessarie e fissare le caratteristiche finali del prodotto o del processo; per impianto pilota si intende un insieme di macchinari, dispositivi, attrezzature o altri elementi che permette di testare un prodotto o un processo su una scala o in un ambiente prossimi alla realtà industriale o finale.

Ai fini dell'ammissibilità al credito d'imposta, assumono rilevanza le attività di R&S che perseguono un **progresso** o un **avanzamento** delle conoscenze o delle capacità generali **in un campo scientifico o tecnologico** e non già il semplice progresso o avanzamento delle conoscenze o delle capacità proprie di una singola impresa. La condizione del perseguimento di un progresso o un avanzamento delle conoscenze e delle capacità generali si considera realizzata anche nel caso dell'adattamento delle conoscenze o delle capacità relative a un campo della scienza o della tecnica al fine di realizzare un avanzamento in un altro campo in relazione al quale tale adattamento non sia facilmente deducibile o attuabile. Sono ammissibili al credito d'imposta le attività svolte in relazione a un progetto di R&S che persegua tale obiettivo anche nel caso in cui l'**avanzamento** scientifico o tecnologico ricercato **non sia raggiunto** o non sia pienamente realizzato.

Se un particolare progresso scientifico o tecnologico è già stato raggiunto o tentato da altri soggetti, ma le informazioni sul processo o sul metodo o sul prodotto non fanno parte dello stato delle conoscenze scientifiche o tecnologiche disponibili e accessibili per l'impresa all'inizio delle operazioni di R&S, perché coperti ad esempio da segreto aziendale, i lavori intrapresi per raggiungere tale progresso attraverso il superamento degli ostacoli o degli impedimenti scientifici o tecnologici incontrati possono ugualmente rilevare ai fini dell'ammissibilità al credito d'imposta^[8]. Analogamente, sono ammissibili al credito d'imposta i lavori di ricerca e sviluppo svolti contemporaneamente e in modo simile nello stesso campo scientifico o tecnologico da imprese concorrenti indipendenti.

Venendo, invece, ai **costi**, nel rispetto delle regole generali di effettività, pertinenza e congruità, sono ammesse:

a) le **spese per il personale** relative a ricercatori e tecnici titolari di rapporto di lavoro subordinato o di lavoro autonomo o altro rapporto diverso dal lavoro subordinato direttamente impiegati nelle operazioni di R&S svolte internamente all'impresa, nei limiti del loro effettivo impiego in tali operazioni^[9];

b) le **quote di ammortamento, i canoni di locazione** e le altre spese relative ai beni materiali mobili e ai *software* utilizzati nei progetti di R&S (anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota) per l'importo ordinariamente deducibile ai fini della determinazione del reddito d'impresa relativo al periodo d'imposta di utilizzo e nel limite massimo complessivo pari al 30% delle sopraindicate spese di personale. Nel caso in cui tali beni siano utilizzati anche per le ordinarie attività produttive dell'impresa, si assume la parte delle quote di ammortamento e delle altre spese imputabili alle sole attività di R&S^[10];

c) le **spese per contratti di ricerca extra muros** aventi ad oggetto il diretto svolgimento da parte del soggetto commissionario delle attività di R&S ammissibili^[11]. Nel caso in cui i contratti siano stipulati con imprese o soggetti appartenenti al medesimo gruppo dell'impresa committente, si applicano le stesse regole applicabili nel caso di attività di R&S svolte internamente all'impresa^[12]. Nel caso di contratti stipulati con soggetti esteri, le spese sono ammissibili a condizione che i soggetti cui vengono commissionati i progetti relativi alle attività di R&S ammissibili al credito d'imposta, anche se appartenenti allo stesso gruppo dell'impresa committente, siano fiscalmente residenti o localizzati in altri Stati UE o in Stati aderenti all'accordo SEE o in Stati compresi nell'elenco di cui al D.M. 4 settembre 1996;

d) le **quote di ammortamento** relative all'**acquisto da terzi**, anche in licenza d'uso, di privative industriali relative a un'invenzione industriale o biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale, nel limite massimo complessivo di 1 milione di euro e a condizione che siano utilizzate direttamente ed esclusivamente per lo svolgimento delle attività inerenti ai progetti di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta. Le spese sono ammissibili a condizione che derivino da contratti di acquisto o licenza stipulati con soggetti terzi fiscalmente residenti nel territorio dello Stato o localizzati in altri Stati membri UE o in Stati aderenti all'accordo sullo SEE o in Stati compresi nell'elenco di cui al citato Decreto del Ministro delle Finanze 4 settembre 1996. Non si considerano comunque ammissibili le spese per l'acquisto, anche in licenza d'uso, dei suddetti beni immateriali derivanti da operazioni intercorse con imprese appartenenti allo stesso gruppo dell'impresa acquirente;

e) le **spese per servizi di consulenza e servizi equivalenti** inerenti alle attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta, nel limite massimo complessivo pari al 20% delle spese di personale ammissibili indicate *sub a)* ovvero delle spese ammissibili indicate *sub c)*, senza tenere conto delle maggiorazioni ivi previste, a condizione che i relativi contratti siano stipulati con soggetti residenti nel territorio dello Stato o con soggetti fiscalmente residenti o localizzati in altri Stati membri UE o in Stati aderenti all'accordo sullo SEE o in Stati compresi nell'elenco di cui al citato D.M. 4 settembre 1996;

f) le **spese per materiali, forniture e altri prodotti analoghi** impiegati nei progetti di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta svolti internamente dall'impresa anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota, nel limite massimo del 30% delle spese di personale *sub a)* ovvero, nel caso di ricerca *extra muros*, del 30% dei costi dei contratti indicati *sub c)*.

4. Credito di imposta per le attività di innovazione tecnologica

Il credito di imposta è riconosciuto anche per le attività di innovazione tecnologica - diverse dalle attività di R&S - finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati. La classificazione delle attività di innovazione tecnologica ammissibili al credito d'imposta è operata sulla base delle regole indicate nell'art. 3 del Decreto ministeriale, tenendo conto dei principi generali e dei criteri contenuti nelle linee guida elaborate dall'OCSE nel Manuale di Oslo^[13]. A titolo esemplificativo e non esaustivo, per **prodotti nuovi o significativamente migliorati** si intendono beni o servizi che si differenziano, rispetto a quelli già realizzati dall'impresa, sul piano delle caratteristiche tecniche, dei componenti, dei materiali, del *software* incorporato, della facilità d'impiego, della semplificazione della procedura di utilizzo, della maggiore flessibilità o di altri elementi concernenti le prestazioni e le funzionalità; per **processi nuovi o significativamente migliorati**, rispetto a quelli già applicati dall'impresa, si intendono processi o metodi di produzione e di distribuzione e logistica di beni o servizi che comportano cambiamenti significativi nelle tecnologie, negli impianti, macchinari e attrezzature, nel *software*, nell'efficienza delle risorse impiegate, nell'affidabilità e sicurezza per i soggetti interni o esterni coinvolti nei processi aziendali. Le attività ammissibili al credito d'imposta comprendono esclusivamente i lavori svolti nelle **fasi precompetitive** legate alla progettazione, realizzazione e introduzione delle innovazioni tecnologiche fino ai lavori concernenti le fasi di test e valutazione dei prototipi o delle installazioni pilota, intesi nell'accezione indicata all'art. 2, comma 2, lett. c), del Decreto ministeriale.

L'art. 5 del Decreto ministeriale individua, invece, le attività di innovazione tecnologica 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**, con riferimento alle quali si rende applicabile la maggiorazione dell'aliquota del credito d'imposta dal 6% al 10%.

Non sono, invece, considerate attività di innovazione tecnologica ammissibili all'agevolazione: (i) le attività di routine per il miglioramento della qualità dei prodotti e in generale le attività volte a differenziare i

prodotti dell'impresa da quelli simili, presenti sullo stesso mercato concorrenziale, per elementi estetici o secondari; (ii) le attività per l'adeguamento di un prodotto esistente alle specifiche richieste di un cliente nonché le attività per il controllo di qualità e la standardizzazione dei prodotti^[14].

Ai fini della determinazione della **base di calcolo** del credito di imposta, nel rispetto delle regole generali di effettività, pertinenza e congruità, rilevano:

a) le **spese per il personale** titolare di rapporto di lavoro subordinato o di lavoro autonomo o altro rapporto diverso dal lavoro subordinato direttamente impiegati nelle operazioni di innovazione tecnologica svolte internamente all'impresa, nei limiti del loro effettivo impiego in tali operazioni^[15];

b) le **quote di ammortamento**, i **canoni di locazione** e le altre spese relative ai beni materiali mobili e ai *software* utilizzati nei progetti di innovazione tecnologica (anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota) per l'importo ordinariamente deducibile ai fini della determinazione del reddito d'impresa relativo al periodo d'imposta di utilizzo e nel limite massimo complessivo pari al 30% delle spese di personale *sub a*). Nel caso in cui tali beni siano utilizzati anche per le ordinarie attività produttive dell'impresa, si assume la parte delle quote di ammortamento e delle altre spese imputabili alle sole attività di innovazione tecnologica^[16];

c) le **spese per contratti** aventi ad oggetto il diretto svolgimento da parte del soggetto commissionario delle attività di innovazione tecnologica ammissibili al credito d'imposta. Nel caso in cui i contratti siano stipulati con imprese o soggetti appartenenti al medesimo gruppo dell'impresa committente, si applicano le stesse regole applicabili nel caso di attività di innovazione tecnologica svolte internamente all'impresa^[17]. Le spese previste dalla presente lettera sono ammissibili a condizione che i soggetti cui vengono commissionati i progetti relativi alle attività di innovazione tecnologica ammissibili al credito d'imposta, anche se appartenenti allo stesso gruppo dell'impresa committente, siano fiscalmente residenti o localizzati in altri Stati membri UE o in Stati aderenti all'accordo sullo SEE o in Stati compresi nell'elenco di cui al D.M. 4 settembre 1996;

d) le **spese per servizi di consulenza e servizi equivalenti** inerenti alle attività di innovazione tecnologica ammissibili al credito d'imposta, nel limite massimo complessivo pari al 20% delle spese di personale *sub a*), a condizione che i relativi contratti siano stipulati con soggetti residenti nel territorio dello Stato o con soggetti fiscalmente residenti o localizzati in altri Stati membri UE o in Stati aderenti all'accordo sullo SEE o in Stati compresi nell'elenco di cui al D.M. 4 settembre 1996;

e) le **spese per materiali, forniture e altri prodotti analoghi** impiegati nelle attività di innovazione tecnologica ammissibili al credito d'imposta anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota, nel limite massimo del 30% delle spese di personale *sub a*), ovvero del 30% delle spese per i contratti indicati *sub c*).

5. Credito di imposta per le attività di *design* e ideazione estetica

Infine, sono ammesse al credito di imposta anche le attività di *design* e ideazione estetica svolte dalle imprese operanti nei settori del tessile e della moda, calzaturiero, dell'occhialeria, orafo, del mobile e dell'arredo e della ceramica, per la concezione e realizzazione dei **nuovi prodotti e campionari**. Come precisato dall'art. 4 del Decreto ministeriale, i lavori di *design* e ideazione estetica, diversi da quelli svolti nell'ambito delle attività di R&S e innovazione tecnologica, svolti nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, anche in relazione a progetti avviati in periodi d'imposta precedenti, sono ammessi al credito di imposta se finalizzati ad innovare in modo significativo i prodotti dell'impresa sul piano della **forma** e di **altri elementi non tecnici o funzionali**; quali, ad esempio, le caratteristiche delle linee, dei contorni, dei colori, della struttura superficiale, degli ornamenti. A questi effetti, per prodotto si intende qualsiasi oggetto industriale o artigianale, compresi i componenti di prodotti complessi, gli imballaggi, le presentazioni, i simboli grafici e caratteri tipografici.

Per le imprese operanti nel **settore dell'abbigliamento** e negli altri settori nei quali è previsto il rinnovo a intervalli regolari dei prodotti, sono considerate attività ammissibili al credito d'imposta i lavori relativi alla concezione e realizzazione di nuove collezioni o campionari che presentino elementi di novità rispetto alle collezioni e ai campionari precedenti con riguardo ai tessuti o ai materiali utilizzati, alla loro combinazione, ai disegni e alle forme, ai colori o ad altri elementi rilevanti. Sono esclusi i lavori finalizzati al semplice adattamento di una collezione o campionario esistente attraverso l'aggiunta di un singolo prodotto o la modifica di una sola caratteristica dei prodotti esistenti, come ad esempio, la modifica unicamente dei colori o di un elemento di dettaglio. Le attività ammissibili al credito d'imposta riguardano comunque la sola **fase precompetitiva** che termina con la realizzazione dei campionari non destinati alla vendita. Ai fini della determinazione della base di calcolo del credito d'imposta, nel rispetto delle regole generali di effettività, pertinenza e congruità, sono ammissibili le seguenti spese per attività di *design* e ideazione estetica:

a) le **spese del personale** titolare di rapporto di lavoro subordinato o di lavoro autonomo o altro rapporto diverso dal lavoro subordinato, direttamente impiegato presso le strutture produttive dell'impresa nello svolgimento delle attività di *design* e ideazione estetica ammissibili, nei limiti del loro effettivo impiego in tali attività^[18];

b) le **quote di ammortamento**, i **canoni di locazione** e le altre spese relative ai beni materiali mobili e ai *software*^[19] in attività di *design* e innovazione estetica ammissibili al credito d'imposta, compresa la progettazione e realizzazione dei campionari, per l'importo ordinariamente deducibile ai fini della determinazione del reddito d'impresa e nel limite massimo complessivo pari al 30% delle spese di personale *sub a*). Nel caso in cui i suddetti beni siano utilizzati anche per le ordinarie attività produttive dell'impresa, si assume la parte delle quote di ammortamento e delle altre spese imputabile alle sole attività di *design* e ideazione estetica;

c) le **spese per contratti** aventi ad oggetto il diretto svolgimento da parte del soggetto commissionario delle attività di *design* e ideazione estetica ammissibili al credito d'imposta, stipulati con professionisti o studi professionali o altre imprese. Nel caso in cui i contratti siano stipulati con imprese o soggetti appartenenti allo stesso gruppo dell'impresa committente, si applicano le stesse regole applicabili nel caso di attività di *design* e ideazione estetica svolte internamente all'impresa^[20]. Le spese previste dalla presente lettera sono ammissibili a condizione che i soggetti cui vengono commissionati i progetti relativi alle attività di *design* e ideazione estetica ammissibili al credito d'imposta, anche se appartenenti allo stesso gruppo dell'impresa committente, siano fiscalmente residenti o localizzati in altri Stati membri UE o in Stati aderenti all'accordo sullo SEE o in Stati compresi nell'elenco di cui al D.M. 4 settembre 1996;

d) le **spese per servizi di consulenza e servizi equivalenti** utilizzati esclusivamente per lo svolgimento delle altre attività innovative ammissibili al credito d'imposta, nel limite massimo complessivo pari al 20% delle spese di personale indicate *sub a*) ovvero alla *sub c*). Le spese previste dalla presente lettera sono ammissibili a condizione che i soggetti cui sono commissionati i progetti relativi alle attività di *design* e ideazione estetica ammissibili al credito d'imposta, anche se appartenenti allo stesso gruppo dell'impresa committente, siano fiscalmente residenti o localizzati in altri Stati membri UE o in Stati aderenti all'accordo sullo SEE o in Stati compresi nell'elenco di cui al citato D.M. 4 settembre 1996;

e) le **spese per materiali, forniture e altri prodotti analoghi** impiegati nelle attività di *design* e ideazione estetica ammissibili al credito d'imposta, nel limite massimo pari al 30% delle spese di personale indicate *sub a*) ovvero delle spese per i contratti *sub c*).

6. Determinazione del credito di imposta e obblighi documentali

Il disegno di Legge di bilancio 2021 dovrebbe intervenire sulle aliquote del credito R&S e innovazione prevedendo che:

- per le **attività di R&S**, l'innalzamento dell'aliquota del credito d'imposta dal 12 al 20% della relativa base di calcolo, aumentando l'ammontare massimo del beneficio da 3 a 4 milioni di euro;

- per le **attività di innovazione tecnologica**, l'innalzamento dell'aliquota del credito d'imposta dal 6 al 10% della relativa base di calcolo, aumentando l'ammontare massimo del beneficio da 1,5 a 2 milioni di euro;

- per le **attività di design e ideazione estetica**, l'innalzamento dell'aliquota del credito d'imposta dal 6 al 10% della relativa base di calcolo, aumentando l'ammontare massimo del beneficio da 1,5 a 2 milioni di euro;

- per le **attività di innovazione tecnologica** destinate 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 individuati dall'art. 5 del Decreto ministeriale, l'innalzamento dell'aliquota del credito d'imposta dal 10 al 15% della relativa base di calcolo, aumentando l'ammontare massimo del beneficio da 1,5 a 2 milioni di euro.

Il disegno di Legge di bilancio 2021 dovrebbe, inoltre, introdurre un **potenziamento** del credito R&S di cui al comma 200 della Legge di bilancio 2020 per le **aree del Mezzogiorno**^[21], includendovi anche i progetti di R&S in materia di **COVID-19**, direttamente afferenti a strutture ubicate in tali Regioni.

Il credito spetterebbe per gli **anni 2021 e 2022**: (i) nella misura del 25% per le grandi imprese che occupano almeno 250 persone, il cui fatturato annuo è almeno pari a 50 milioni di euro oppure il cui totale di bilancio è almeno pari a 43 milioni di euro; (ii) nella misura del 35% per le medie imprese che occupano almeno 50 persone e realizzino un fatturato annuo di almeno 10 milioni di euro; (iii) nella misura del 45% per le piccole imprese che occupano meno di 50 persone e realizzano un fatturato annuo o un totale di bilancio annuo non superiore a 10 milioni di euro, come definite nella Raccomandazione della Commissione, del 6 maggio 2003, relativa alla definizione delle microimprese, piccole e medie imprese. Le suddette **maggiorazioni** saranno applicate nel rispetto e nei limiti dell'art. 25 del Regolamento UE 651/2014 del 17 giugno 2014 in materia di "Aiuti ai progetti di ricerca e sviluppo".

Si ricorda, inoltre, che in base all'attuale disciplina, il credito R&S e innovazione:

- è utilizzabile esclusivamente in compensazione mediante il Mod. F24, in tre quote annuali di pari importo, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di maturazione e subordinatamente all'avvenuto adempimento degli obblighi di certificazione previsti^[22];

- non è soggetto né al limite annuale di utilizzazione dei crediti d'imposta da quadro RU, pari ad euro 250.000, né al limite generale annuale di compensazione nel Mod. F24, pari ad euro 700.000 (innalzato ad 1 milione di euro solo per il 2020);
- non può formare oggetto di cessione o trasferimento neanche all'interno del consolidato fiscale;
- non concorre alla formazione della base imponibile ai fini delle imposte sul reddito, comprese le relative addizionali regionali e comunali;
- non concorre alla determinazione del valore della produzione ai fini IRAP;
- non rileva ai fini della determinazione del pro-rata di deducibilità degli interessi passivi e delle spese generali, di cui agli artt. 61 e 109, comma 5, del T.U.I.R.;
- è cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile IRAP, non porti al superamento del costo sostenuto.

Venendo agli **obblighi documentali**, il legislatore ha subordinato il riconoscimento del credito R&S e innovazione al rispetto di precisi obblighi di certificazione. Innanzitutto, l'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dall'impresa devono risultare da **apposita certificazione** rilasciata dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti^[23].

Sempre ai fini del riconoscimento del credito d'imposta, le imprese beneficiarie della misura sono tenute a redigere e conservare una **relazione tecnica** che illustri le finalità, i contenuti e i risultati delle attività ammissibili svolte in ciascun periodo d'imposta in relazione ai progetti o ai sotto progetti in corso di realizzazione. Il disegno di Legge di Bilancio introduce l'obbligo di asseverazione di tale relazione - che deve essere predisposta a cura del responsabile aziendale delle attività ammissibili o del responsabile del singolo progetto o sotto progetto e deve essere controfirmata dal rappresentante legale dell'impresa ai sensi del D.P.R. n. 445/2000^[24] - per assicurare maggiore certezza alle imprese sull'ammissibilità delle attività svolte e delle spese sostenute.

Al solo fine di consentire al MISE di acquisire le informazioni necessarie per valutare l'andamento, la diffusione e l'efficacia delle misure agevolative legate al Piano Industria 4.0, le imprese interessate dovranno effettuare una **comunicazione al Ministero**^[25].

7. Procedura di collaborazione tra MISE e Agenzia delle entrate

Ultima novità prevista dal disegno di Legge di bilancio 2021 è l'introduzione di una procedura di collaborazione tra il MISE e l'Agenzia delle entrate ai fini della corretta applicazione del credito R&S e innovazione. Nella versione vigente, il comma 207 della Legge n. 160/2019 prevede che "qualora, nell'ambito delle verifiche e dei controlli, si rendano necessarie valutazioni di carattere tecnico in ordine all'ammissibilità di specifiche attività di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica o di altre attività innovative nonché in ordine alla pertinenza e alla congruità delle spese sostenute dall'impresa, l'Agenzia delle entrate può richiedere al Ministero dello Sviluppo economico di esprimere il proprio parere". Sulla base delle disposizioni del disegno di Legge di bilancio, l'attività di collaborazione con il MISE dovrebbe essere attivata anche in relazione alle **istanze di interpello** presentate all'Agenzia delle entrate ai fini della corretta applicazione del credito di imposta; per l'espletamento delle attività di propria competenza, il MISE potrà anche avvalersi di soggetti esterni con competenze tecniche specialistiche.

Ebbene, l'introduzione di una simile procedura non può che essere accolta con favore se, effettivamente, lo scopo del legislatore è quello di rendere chiaro il **perimetro** del credito R&S e innovazione. L'auspicio è che non vengano commessi gli errori del passato e che i chiarimenti necessari vengano forniti ai contribuenti interessati in tempo utile per poter permettere agli stessi di pianificare e realizzare i progetti agevolabili nel pieno rispetto della legge.

L'Agenzia delle entrate, nel corso delle attività di verifica delle imprese che hanno fruito del "vecchio" credito R&S previsto dall'art. 3 del D.L. n. 145/2013, sta contestando l'agevolabilità dei progetti sulla base dei chiarimenti forniti dal MISE con la circolare n. 59990 del 9 febbraio 2018, successivamente recepiti dalla risoluzione n. 46/E del 22 giugno 2018.

Tali documenti di prassi sono stati emanati a distanza di ben due anni dalla circolare n. 5/E/2016 - con cui l'Agenzia intervenne per la prima volta a fornire dei chiarimenti sul vecchio credito "R&S" - con un evidente quanto nefasto effetto-sorpresa per l'intera platea delle imprese interessate, introducendo un nuovo e più stringente **concetto di innovazione** basato sulle definizioni del **Manuale di Frascati dell'OCSE**; Manuale che non era mai stato richiamato, sino a quel momento, tra le fonti interpretative del "vecchio" credito R&S. Sicché molte imprese, che hanno beneficiato del "vecchio" credito R&S utilizzandolo in compensazione, si trovano, oggi, a dover gestire, non solo il disconoscimento del credito di imposta (subendo altresì la penalizzazione della irrogazione della relativa sanzione amministrativa), ma anche la contestazione del **reato** ex art. 10-*quater*, comma 2, del D.Lgs. n. 74/2000 qualora il credito compensato, per singolo anno di imposta, sia superiore ad euro 50.000.

In un simile contesto di incertezza, causato da una non completa ed esaustiva rappresentazione delle tecnicità del beneficio da parte dell'Amministrazione finanziaria, quindi, l'auspicio è che, quantomeno per il passato, possa trovare applicazione la **causa di disapplicazione delle sanzioni e degli interessi moratori** prevista dall'art. 10, comma 2, dello Statuto dei diritti del contribuente. Per il futuro, si spera, invece, che nell'ambito di tale nuova collaborazione prevista dalla bozza del disegno di Legge di bilancio 2021, Agenzia delle entrate e MISE possano intervenire in tempo utile - anche tramite FAQ - fornendo ai contribuenti tutte le indicazioni necessarie per applicare correttamente la nuova disciplina ed evitare così il rischio di future contestazioni.

Note:

[*] Alonzo Committeri & Partners - *Equity Partner*.

[**] Alonzo Committeri & Partners - *Associate*.

[1] Cfr. art. 1, comma 200, della Legge n. 160/2019.

[2] Cfr. art. 1, comma 201, della Legge n. 160/2019.

[3] Cfr. art. 1, comma 202, della Legge n. 160/2019.

[4] Cfr. artt. 38, comma 4, e 244 del D.L. 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla Legge 17 luglio 2020, n. 77.

[5] Ragionevolmente dovrebbe farsi riferimento alle indicazioni fornite rispetto al "vecchio" credito R&S di cui all'art. 3 del D.L. 23 dicembre 2013, n. 145.

[6] Con cessazione anticipata al 31 dicembre 2019 del "vecchio" credito R&S di cui all'art. 3 del D.L. n. 145/2013. L'art. 2, comma 2, del Decreto ministeriale specifica che costituiscono attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta i lavori svolti nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, anche in relazione a progetti di R&S avviati in periodi d'imposta precedenti, che siano classificabili come ricerca fondamentale, ricerca industriale e sviluppo sperimentale.

[7] Sia la norma primaria che il Decreto ministeriale rinviano alle definizioni di ricerca fondamentale, di ricerca industriale e sviluppo sperimentale in campo scientifico o tecnologico di cui alle lett. m), q) e j) del paragrafo 1.3 del punto 15 della comunicazione della Commissione (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014, nonché ai principi generali e ai criteri contenuti nelle linee guida per le rilevazioni statistiche nazionali delle spese R&S elaborate dall'OCSE con il Manuale di Frascati 2015. Il riferimento al Manuale di Frascati per l'individuazione delle attività di R&S agevolabili era già stato previsto con riferimento alla precedente versione del credito d'imposta ed è stato reso noto solo con la pubblicazione della nota circolare del MISE n. 59990 del 9 febbraio 2018 e con la risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 46/E del 22 giugno 2018.

[8] Fatta eccezione per il caso in cui il progresso *de quo* sia stato raggiunto o tentato da altri soggetti correlati all'impresa, in quanto la controllano, ne sono controllati ovvero sono sottoposti a controllo comune.

[9] Concorrono a formare la base di calcolo del credito R&S per un importo pari al 150% del loro ammontare le spese per il personale relativamente ai soggetti di età non superiore a 35 anni, al primo impiego, in possesso di un titolo di dottore di ricerca o iscritti a un ciclo di dottorato presso un'università italiana o estera o in possesso di una laurea magistrale in discipline di ambito tecnico o scientifico secondo la classificazione internazionale *standard* dell'educazione (ISCED) dell'UNESCO, assunti dall'impresa con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato (anche parziale) e impiegati esclusivamente nei lavori di ricerca e sviluppo (cfr. anche art. 6, comma 5, del Decreto ministeriale).

[10] Ai sensi dell'art. 6, comma 2, del Decreto ministeriale: le quote di ammortamento relative ai beni materiali mobili e ai *software* utilizzati nelle attività di R&S rilevano nel limite massimo dell'importo fiscalmente deducibile nel periodo d'imposta agevolato ai sensi degli artt. 102 e 103 del T.U.I.R., proporzionalmente ridotto in caso di utilizzo dei suddetti beni anche nelle ordinarie attività dell'impresa; in caso di locazione finanziaria, rilevano le quote capitali dei canoni nel limite massimo dell'importo fiscalmente deducibile nello stesso periodo d'imposta ai sensi dell'art. 102, comma 7, del T.U.I.R. Sono in ogni caso escluse dalle spese ammissibili, ancorché fiscalmente deducibili dal reddito del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, le quote di ammortamento relative ai *software* e agli altri beni immateriali il cui costo deve considerarsi già incluso tra le spese ammissibili relative al "vecchio" credito R&S di cui all'art. 3 del D.L. n. 145/2013.

[11] Concorrono a formare la base di calcolo del credito R&S per un importo pari al 150% del loro ammontare le spese per i contratti di ricerca *extra muros* stipulati con università e istituti di ricerca nonché con *start up* innovative, di cui all'art. 25 del D.L. n. 179/2012 aventi sede nel territorio dello Stato.

- [12] La maggiorazione per le spese di personale *under* 35 si applica solo nel caso in cui i soggetti neoassunti qualificati siano impiegati in laboratori e altre strutture di ricerca situati nel territorio dello Stato.
- [13] Ai sensi dell'art. 3, comma 2, del Decreto ministeriale, costituiscono attività di IT ammissibili al credito d'imposta i lavori, diversi da quelli di R&S, svolti nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, anche in relazione a progetti avviati in periodi d'imposta precedenti, finalizzati alla realizzazione o all'introduzione di prodotti o processi nuovi o significativamente migliorati, rispetto a quelli già realizzati o applicati dall'impresa.
- [14] Il Decreto ministeriale specifica che non si considerano attività di innovazione tecnologica ammissibili al credito d'imposta: i lavori svolti per apportare modifiche o migliorie minori ai prodotti e ai processi già realizzati o applicati dall'impresa; i lavori svolti per la soluzione di problemi tecnici legati al normale funzionamento dei processi di produzione dell'impresa o per l'eliminazione di difetti di fabbricazione dei prodotti dell'impresa; i lavori svolti per adeguare o personalizzare i prodotti o i processi dell'impresa su specifica richiesta di un committente; i lavori svolti per il controllo di qualità dei prodotti o dei processi e per la standardizzazione degli stessi e in generale i lavori richiesti per l'adeguamento di processi e prodotti a specifici obblighi previsti dalle norme in materia di sicurezza, salute e igiene del lavoro o in materia ambientale.
- [15] Vale la medesima maggiorazione del 150% prevista per le spese del personale R&S *under* 35 di cui alla precedente nota 9.
- [16] Operano i limiti di cui all'art. 6, comma 2, del Decreto ministeriale.
- [17] La maggiorazione per le spese di personale *under* 35 si applica solo nel caso in cui i soggetti neoassunti qualificati siano impiegati in laboratori e altre strutture di ricerca situati nel territorio dello Stato.
- [18] Vale la medesima maggiorazione del 150% prevista per le spese del personale R&S *under* 35 di cui alla precedente nota 9.
- [19] L'inclusione dei *software* è prevista dal disegno di Legge di bilancio evidentemente al fine di uniformare le voci di spesa delle misure agevolative.
- [20] La maggiorazione per le spese del personale *under* 35 si applica solo nel caso in cui i soggetti neoassunti qualificati siano impiegati in laboratori e altre strutture di ricerca situati nel territorio dello Stato.
- [21] Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia.
- [22] Quindi, se l'investimento ammissibile è stato realizzato nell'esercizio 2020, il credito d'imposta maturato può essere utilizzato in compensazione tramite il Mod. F24 dal 2021, ma soltanto dalla data in cui viene adempiuto l'obbligo di certificazione.
- [23] Per le imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti, la certificazione è rilasciata da un revisore legale dei conti o da una società di revisione legale dei conti, iscritti nella sezione A del Registro di cui all'art. 8 del D.Lgs. n. 39/2010: per tali imprese, le spese sostenute per adempiere all'obbligo di certificazione della documentazione contabile sono riconosciute in aumento del credito d'imposta per un importo non superiore ad euro 5.000, fermi restando, comunque, i sopra indicati limiti massimi di fruibilità del credito stesso.
- [24] Per le attività ammissibili commissionate a soggetti terzi (*extra muros*), la relazione deve essere redatta e rilasciata all'impresa dal soggetto commissionario che esegue le attività.
- [25] L'omesso invio della comunicazione al MISE non costituisce condizione preventiva di accesso al credito di imposta.