

CIRCOLARE N. 13/E



Roma, 27/04/2017

***OGGETTO: Credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo - Novità
introdotte dalla Legge di bilancio 2017 ed ulteriori chiarimenti***

INDICE

PREMESSA	4
PARTE I	8
1. MODIFICHE APPORTATE DALLA LEGGE DI BILANCIO 2017	8
1.1 Ambito temporale	8
1.2 Aumento dell'aliquota del credito di imposta	9
1.3 Incremento dell'importo massimo annuale	9
1.4 Utilizzo del credito di imposta	10
1.5 Spese per il personale	11
1.6 Imprese residenti che eseguono attività di ricerca e sviluppo per committenti non residenti	13
2. DETERMINAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE	17
2.1 Misura del credito di imposta	19
2.2 "Investimenti" effettuati da commissionari residenti	22
3. ESEMPI DI CALCOLO	25
PARTE II	38
4. RISPOSTE A QUESITI	38
4.1 Spese per il personale	38
4.2 Spese per strumenti e attrezzature di laboratorio	46
4.3 Spese per contratti di ricerca <i>extra-muros</i>	48

4.4 Spese di ricerca “infragruppo”	55
4.5 Spese per “competenze tecniche e private industriali”	58
4.6 Spese per attività di certificazione contabile.....	62
4.7 Determinazione dell’agevolazione.....	64
4.8 Utilizzo del credito di imposta	71
4.9 Adempimenti.....	75

PREMESSA

L'articolo 3 del decreto legge 23 dicembre 2013, n. 145 (convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2014, n. 9, noto come “*decreto Destinazione Italia*”), interamente sostituito dall'articolo 1, comma 35, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di Stabilità 2015), ha introdotto un incentivo a favore di tutte le imprese che investono in attività di ricerca e sviluppo.

In sintesi, l'agevolazione consiste nel riconoscimento di un credito di imposta:

- per gli investimenti effettuati a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2019;

- commisurato, per ciascuno dei periodi di imposta agevolati, all'eccedenza degli investimenti effettuati rispetto alla media degli investimenti realizzati nei tre periodi di imposta precedenti a quello di prima applicazione dell'agevolazione (*i.e.*, periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2014 e i due precedenti);

- con aliquota differenziata, pari al 25 per cento per l'eccedenza riferibile alle quote di ammortamento dei costi di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio e alle spese di acquisizione di “competenze tecniche e private industriali” e pari al 50 per cento per l'eccedenza riferibile ai costi per il “personale altamente qualificato” e per i contratti di ricerca *extra-muros*;

- subordinato alla condizione che nel periodo di imposta in cui si intende beneficiare dell'agevolazione siano sostenute spese per attività di ricerca e sviluppo rientranti tra quelle ammissibili di importo almeno pari a 30.000 euro;

- entro il tetto massimo annuale di 5 milioni di euro per ciascun beneficiario.

Recentemente il legislatore, con la legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di bilancio 2017), è nuovamente intervenuto sulla materia apportando significative modifiche volte a potenziare lo strumento agevolativo.

In particolare, il comma 15 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2017:

- proroga di un anno il periodo di tempo in cui possono essere effettuati gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo da parte delle imprese per poter beneficiare del credito di imposta (lettera *a*, prima parte);

- fissa unitariamente l'aliquota del credito di imposta al 50% per tutte le tipologie di spese ammissibili (lettera *a*, seconda parte, e lettera *e*);

- estende la platea dei soggetti beneficiari alle imprese residenti che svolgono attività di ricerca e sviluppo per conto di imprese committenti non residenti (lettera *b*);

- incrementa da 5 a 20 milioni di euro l'importo massimo del credito di imposta che ciascun beneficiario può maturare in relazione a ciascun periodo agevolato (lettera *c*);

- elimina, nell'ambito del personale addetto alle attività di ricerca e sviluppo, la distinzione tra "personale altamente qualificato" e "personale non altamente qualificato" (lettera *d*);

- conferma, infine, che il credito di imposta è utilizzabile, esclusivamente in compensazione, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in cui i costi per le attività in ricerca e sviluppo sono stati sostenuti (lettera *f*).

Il comma 16 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2017 disciplina l'entrata in vigore delle modifiche contenute nel comma 15 disponendo che - ad esclusione di quella recata dalla citata lettera *f*), di portata meramente confermativa - le stesse hanno efficacia a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016.

Con la presente circolare – elaborata d'intesa con il Ministero dello sviluppo economico (di seguito anche "M.i.S.E.") – sono esaminate le modifiche introdotte dalla legge di bilancio 2017, rinviando, per quanto non innovato, alle disposizioni attuative contenute nel decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dello sviluppo economico del 27 maggio 2015, nonché alla

circolare n. 5/E del 16 marzo 2016 con la quale sono stati forniti i primi chiarimenti interpretativi in merito alla disciplina agevolativa in esame.

Con l'occasione, ad integrazione dei chiarimenti contenuti nella richiamata circolare e nelle successive risoluzioni (n. 55/E del 19 luglio 2016, n. 66/E del 3 agosto 2016, n. 80/E del 23 settembre 2016, n. 119/E del 22 dicembre 2016, n. 12/E del 25 gennaio 2017, n. 19/E del 14 febbraio 2017, n. 21/E del 20 febbraio 2017 e n. 32/E del 10 marzo 2017), vengono analizzate ulteriori questioni emerse in sede di applicazione del credito di imposta.

A questo riguardo, non può escludersi che in alcuni casi i contribuenti possano aver adottato soluzioni interpretative difformi da quelle indicate nella presente circolare, determinando il beneficio per il periodo di imposta 2015 in misura maggiore o minore rispetto a quella spettante.

Nella prima ipotesi, sempre che il maggior credito così determinato sia stato già utilizzato in compensazione a decorrere dal 2016, si ritiene configurabile l'esimente delle obiettive condizioni di incertezza interpretativa della norma e, pertanto, i contribuenti potranno regolarizzare la propria posizione secondo le ordinarie regole, senza applicazione di sanzioni, provvedendo al versamento dell'importo del credito indebitamente utilizzato in compensazione e dei relativi interessi e presentando apposita dichiarazione integrativa.

Nella seconda ipotesi, ferma restando la possibilità per i contribuenti di utilizzare il maggior credito spettante secondo le ordinarie regole, sarà sufficiente presentare apposita dichiarazione integrativa a favore al fine di rettificare l'importo del credito indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta 2015.

Si rappresenta, inoltre, che con la circolare n. 5/E del 2016, dopo aver delimitato il perimetro oggettivo della "ricerca agevolabile" (paragrafo 2.1), è stato specificato che, rispetto a quanto indicato nel medesimo documento di prassi, ulteriori indagini riguardanti la effettiva riconducibilità di specifiche attività

aziendali ad una delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili comportano accertamenti di natura tecnica che involgono la competenza del Ministero dello Sviluppo economico.

In proposito, si ricorda che i soggetti interessati possono presentare, ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, un'istanza di interpello all'Agenzia delle entrate per ottenere una risposta riguardante fattispecie concrete e personali relativamente all'applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta interpretazione delle stesse.

Nei casi, invece, in cui i dubbi in merito all'ambito oggettivo di applicazione dell'agevolazione riguardino esclusivamente la riconducibilità delle attività per le quali si intende fruire del beneficio tra quelle eleggibili al credito di imposta, ai sensi dell'*articolo 3*, commi 4 e 5, e dell'articolo 2 del *decreto* attuativo, il contribuente può acquisire autonomamente il parere tecnico del citato Ministero limitandosi a conservarlo, senza presentare un'istanza di interpello all'Agenzia delle entrate (ad esempio si chiede se una data attività di ricerca intrapresa allo scopo di sviluppare mescole e prodotti in gomma sia ammissibile all'agevolazione).

La richiesta di parere va inviata all'indirizzo dgpicpmi.dg@pec.mise.gov.it della Direzione Generale per la politica industriale, la competitività e le PMI del Ministero dello Sviluppo economico.

Tutto ciò premesso, nella prima parte della presente circolare si esaminano le modifiche normative apportate dalla legge di bilancio 2017 e le conseguenze di tali novità sul meccanismo di calcolo del credito di imposta.

Nella seconda parte della circolare, redatta sotto forma di risposte a quesiti, vengono forniti ulteriori chiarimenti in merito a specifici aspetti della disciplina agevolativa raggruppati in funzione delle problematiche trattate.

I riferimenti normativi, per semplicità espositiva, sono effettuati direttamente alle lettere del comma 15 e al comma 16 della legge di bilancio 2017, nonché all'articolo 3 e al decreto attuativo.

PARTE I

1. MODIFICHE APPORTATE DALLA LEGGE DI BILANCIO 2017

Come anticipato in premessa, il *comma 15* della legge di bilancio 2017, con efficacia a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016 (2017 per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare), ha modificato su vari punti la disciplina agevolativa, rafforzandone l'efficacia e semplificandone il meccanismo applicativo.

Di seguito, si esaminano più in dettaglio le novità introdotte.

1.1 Ambito temporale

Sotto il profilo temporale, la prima parte della *lettera a)* del *comma 15*, modificando il comma 1 dell'*articolo 3*, ha disposto che il credito di imposta, inizialmente attribuito per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo effettuati a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2019, spetta per gli investimenti effettuati "*fino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2020*".

In definitiva, viene esteso di un anno il periodo di tempo entro il quale i soggetti interessati possono effettuare gli investimenti ammissibili all'agevolazione e, quindi, i periodi agevolati passano da cinque a sei.

Pertanto, i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare possono avvalersi dell'agevolazione, oltre che per gli investimenti effettuati nei periodi di imposta 2015, 2016, 2017, 2018 e 2019, anche per quelli effettuati nel periodo di imposta 2020.

Analogamente, i soggetti con periodo di imposta non coincidente con l'anno solare possono beneficiare dell'agevolazione per gli investimenti effettuati a decorrere dal periodo di imposta 2015-2016 e fino al periodo di imposta 2020-2021.

1.2 Aumento dell'aliquota del credito di imposta

L'*articolo 3* nella formulazione antecedente alle modifiche apportate dalla legge di bilancio 2017 fissava al 25 per cento l'aliquota ordinaria del credito di imposta, elevandola al 50 per cento in relazione alla quota dell'eccedenza agevolabile riferibile alle spese per il "personale altamente qualificato" impiegato nell'attività di ricerca e a quelle per i contratti di ricerca *extra muros*.

La seconda parte della *lettera a)* del *comma 15* della legge di bilancio 2017, modificando il comma 1 dell'*articolo 3*, ha aumentato dal 25 al 50 per cento l'aliquota ordinaria del credito di imposta, stabilendo in particolare che lo stesso è attribuito "nella misura del 50 per cento 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".

Inoltre, la successiva *lettera e)* del *comma 15* ha disposto l'abrogazione del comma 7 dell'*articolo 3* che prevedeva l'applicazione dell'aliquota maggiorata nella misura del 50 per cento alle spese relative al "personale altamente qualificato" e ai contratti di ricerca *extra-muros*.

Alla luce di tali modifiche, pertanto, la misura dell'aliquota del credito di imposta non è più differenziata in funzione della tipologia di spese ammissibili, ma è fissata unitariamente al 50 per cento per tutti i costi ammissibili.

Si sottolinea, al riguardo, che, per effetto dell'unificazione dell'aliquota, il meccanismo di calcolo dell'agevolazione risulta essere notevolmente semplificato secondo le modalità di cui si dirà nel paragrafo 2.1.

1.3 Incremento dell'importo massimo annuale

La *lettera c)* del *comma 15* della legge di bilancio 2017, modificando il comma 3 dell'*articolo 3*, ha elevato da 5 milioni di euro a 20 milioni di euro l'importo massimo annuale del credito di imposta riconosciuto a ciascun beneficiario.

Si segnala che nessuna modifica è stata invece apportata all'importo minimo di investimenti richiesti dallo stesso comma 3 per accedere al beneficio; pertanto, resta ferma la condizione relativa al sostenimento di spese per attività di ricerca e sviluppo almeno pari a euro 30.000 nel periodo di imposta per il quale si intende beneficiare dell'agevolazione.

Considerata la decorrenza della modifica, ne deriva che per i primi due periodi agevolati il credito di imposta compete nei limiti dell'importo massimo annuale pari a 5 milioni di euro (per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare si tratta del credito di imposta determinato per gli investimenti effettuati negli esercizi 2015 e 2016), mentre per i restanti quattro periodi agevolati il beneficio spetta nei limiti del nuovo importo massimo annuale, pari a 20 milioni di euro (per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare si tratta del credito di imposta calcolato per gli investimenti effettuati negli esercizi 2017, 2018, 2019 e 2020).

1.4 Utilizzo del credito di imposta

La *lettera f)* del *comma 15* ha aggiunto nel corpo del *comma 8* dell'*articolo 3* la previsione secondo la quale il credito di imposta è utilizzabile, esclusivamente in compensazione, “*a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in cui sono stati sostenuti i costi*” per le attività di ricerca e sviluppo.

Quest'ultima modifica ha una portata non innovativa, come stabilito anche dal *comma 16* della legge di bilancio 2017, ma meramente confermativa di quanto già previsto dall'*articolo 6, comma 3*, del *decreto attuativo* in tema di utilizzo del credito di imposta.

Sul punto, pertanto, si rinvia ai chiarimenti forniti nel paragrafo 4 della circolare n. 5/E del 2016.

1.5 Spese per il personale

La *lettera d)* del *comma 15* della legge di bilancio 2017, nel sostituire la *lettera a)* del *comma 6* dell'*articolo 3*, ha disposto l'ammissibilità al credito di imposta delle spese relative al "*personale impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo*", in luogo della precedente formulazione che richiedeva, ai fini dell'eleggibilità dei costi per il personale impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo, il requisito secondo cui detto personale doveva essere anche "altamente qualificato", cioè essere in possesso di un titolo di dottore di ricerca, o essere iscritto ad un ciclo di dottorato presso una università italiana o estera, oppure essere in possesso di laurea magistrale in discipline di ambito tecnico o scientifico come da classificazione Unesco Isced o di cui all'allegato 1 al decreto legge n. 145 del 2013.

La relazione illustrativa alla legge di bilancio 2017 precisa che la modifica è stata introdotta "*al fine di prevedere in via normativa l'ammissibilità al credito d'imposta delle spese relative a tutto il personale impiegato in attività di ricerca e sviluppo, sia altamente qualificato sia tecnico*", sottolineando che "*quest'ultima tipologia di spese era stata inclusa, in via interpretativa, con la circolare 16 marzo 2016, n. 5, dell'Agenzia delle entrate, tra quelle relative alle competenze tecniche di cui lettera d) del medesimo comma 6 ...*"

A quest'ultimo riguardo, si ricorda, infatti, che con il citato documento di prassi (paragrafo 2.2.1), nel prendere atto che, secondo la formulazione della norma in vigore ante modifica, in ogni caso, non risultavano agevolabili ai sensi della *lettera a)* del *comma 6* dell'*articolo 3*, le spese per il personale "tecnico", cioè per il personale impiegato in attività di ricerca e sviluppo non in possesso dei titoli richiesti dalla norma, si è ritenuto (paragrafo 2.2.4) che, laddove ricorressero i presupposti stabiliti dalla *lettera d)* del *comma 6* ai fini dell'ammissibilità delle spese per "competenze tecniche", i costi per il "personale non altamente qualificato" fossero da considerare eleggibili ai sensi della citata *lettera d)*.

In sostanza, agli effetti della disciplina agevolativa in vigore prima della modifica in esame, per i primi due periodi agevolati (2015 e 2016 per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare), il costo sostenuto dall'impresa per il personale impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo andava suddiviso in due voci: quella riferita al "personale altamente qualificato" e quella riferita al "personale non altamente qualificato" (*i.e.*, personale "tecnico"). Nel primo caso, il costo risultava ammissibile in base alla citata lettera *a*) del comma 6 dell'*articolo 3*, con conseguente applicazione dell'aliquota del credito di imposta in misura maggiorata, pari al 50 per cento; nel secondo caso, invece, il costo era ammissibile se e nei limiti in cui fosse riconducibile alla lettera *d*) della medesima disposizione, con applicazione del beneficio nella misura ordinaria del 25 per cento.

La nuova lettera *a*) del comma 6 dell'*articolo 3*, risultante dalle modifiche apportate dalla legge di bilancio 2017, ai fini dell'ammissibilità delle relative spese, fa dunque generico riferimento al "*personale impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo*", prescindendo dalla qualifica e dal titolo di studio.

Di conseguenza, venendo meno il requisito secondo cui il personale impiegato nelle suddette attività deve essere anche "altamente qualificato" - a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016 (dal 2017 per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare) - non occorre più distinguere, nell'ambito del personale addetto alle attività di ricerca e sviluppo, il costo sostenuto per il "personale altamente qualificato" da quello sostenuto per il "personale non altamente qualificato" (*i.e.*, personale "tecnico").

Ciò detto, si ricorda che l'*articolo 4*, comma 1, del *decreto attuativo* considera rilevanti ai fini della disciplina agevolativa i costi "*direttamente connessi allo svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili*".

Pertanto, con riferimento alla categoria di spese in questione, si precisa che ai fini della loro ammissibilità al credito di imposta è pur sempre necessario che il personale sia impiegato in attività connesse e coerenti con l'oggetto della ricerca

svolta. Sul punto si rinvia anche alle indicazioni fornite nella parte II della presente circolare in risposta al quesito 4.1.2.

1.6 Imprese residenti che eseguono attività di ricerca e sviluppo per committenti non residenti

Un'ulteriore modifica alla disciplina agevolativa è quella recata dal comma 1-bis, inserito nell'*articolo 3 dalla lettera b)* del *comma 15* della legge di bilancio 2017, con cui viene stabilito che il *“credito di imposta di cui al comma 1 spetta anche alle imprese residenti o alle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti che eseguono le attività di ricerca e sviluppo nel caso di contratti stipulati con imprese residenti o localizzate in altri Stati membri dell'Unione europea, negli Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo ovvero in Stati compresi nell'elenco di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996, ...”*.

Al riguardo, si rappresenta che, prima di tale intervento, le spese per attività di ricerca e sviluppo sostenute da imprese commissionarie residenti (o da stabili organizzazioni di soggetti non residenti) per l'esecuzione di contratti di ricerca stipulati con committenti non residenti e privi di stabile organizzazione in Italia erano completamente irrilevanti ai fini della disciplina agevolativa.

Come precisato, infatti, nella circolare n. 5/E del 2016 (paragrafo 2.2.3), sulla scorta di quanto chiarito nella relazione illustrativa al *decreto attuativo*, nella fattispecie in questione non avrebbe potuto beneficiare del credito di imposta né il soggetto committente estero, per mancanza del presupposto di territorialità, né l'impresa commissionaria residente, per mancanza del presupposto di effettivo sostenimento dei costi, trattandosi di costi riaddebitati, in base ai corrispettivi contrattualmente previsti, al committente e, quindi, non costituenti per l'impresa commissionaria residente investimenti in senso proprio.

La norma contenuta nel comma 1-*bis* dell'*articolo 3* modifica tale precedente impostazione, ampliando l'ambito soggettivo di applicazione della disciplina *de qua*, mediante l'inclusione nelle fattispecie agevolate anche della ricerca svolta da imprese che operano sul territorio nazionale in base a contratti di committenza con imprese estere.

In sostanza, per effetto di tale modifica, come si evince anche dal dato letterale della disposizione che opera un formale rinvio al "*credito di imposta di cui al comma 1*", il soggetto commissionario residente che "esegue attività di ricerca e sviluppo" per conto di committenti non residenti viene ad essere equiparato, ai fini dell'agevolazione, al soggetto residente che "effettua investimenti" in attività di ricerca e sviluppo.

Di conseguenza, analogamente a quanto avverrebbe per l'impresa che effettui investimenti in proprio, il soggetto commissionario residente che esegue le attività su commessa estera dovrà anzitutto verificare che le attività di ricerca e sviluppo oggetto del contratto rientrino tra quelle eleggibili ai sensi del comma 4 dell'*articolo 3* e, in caso affermativo, assumere, ai fini della determinazione del beneficio spettante, esclusivamente le spese riconducibili alle categorie di costi ammissibili di cui alle lettere *a)*, *b)*, *c)* e *d)* del comma 6 dell'*articolo 3*, secondo le medesime regole ordinariamente previste dalla disciplina agevolativa, ivi incluse quelle relative all'imputazione temporale delle spese contenute nell'*articolo 109* del Tuir.

In altri termini e più in particolare, a questi effetti non assume rilievo il corrispettivo contrattuale pattuito con il committente estero, ma la somma delle singole voci di spesa, analiticamente documentate, appartenenti alle suddette categorie di costi ammissibili, con la precisazione che tali spese rileveranno nei periodi di imposta del loro effettivo sostenimento, ai sensi del citato *articolo 109* del Tuir, e non già in quello di completamento della commessa o dello stato di avanzamento della stessa.

La modifica in esame, come espressamente stabilito dal *comma 16* della legge di bilancio 2017, ha carattere innovativo, applicandosi a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016 e, quindi, nella generalità dei casi, a decorrere dal 2017.

In proposito, va precisato che l'applicazione della nuova norma riguarda non solo le spese per attività di ricerca e sviluppo sostenute dal soggetto commissionario residente in relazione a contratti stipulati a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016, ma anche quelle, pur sempre sostenute a decorrere dallo stesso periodo di imposta (e durante tutto l'arco temporale di vigenza dell'agevolazione), riguardanti contratti stipulati in precedenza e ancora in corso di esecuzione.

Come si è visto, la norma circoscrive la possibilità per il soggetto commissionario di beneficiare del credito di imposta all'ipotesi in cui il committente sia un soggetto non residente.

In particolare, il *comma 1-bis dell'articolo 3* stabilisce che l'ampliamento dell'ambito soggettivo dell'agevolazione "anche" ai soggetti commissionari residenti spetta solo "*nel caso di contratti stipulati con imprese residenti o localizzate in altri Stati membri dell'Unione europea, negli Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo ovvero in Stati compresi nell'elenco di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996...*".

Conseguentemente, in coerenza con le finalità della modifica, deve escludersi che la norma si applichi nel caso in cui la controparte contrattuale sia un'impresa (committente) residente; in tale diversa fattispecie, infatti, le relative spese, assumendo già diretta rilevanza come investimenti propri per il soggetto committente, a titolo di ricerca *extra-muros* (oppure, nel caso di ricerca commissionata tra società dello stesso gruppo, come ricerca *intra-muros* nei termini illustrati nel paragrafo 2.2.3 della circolare n. 5/E del 2016), non possono rilevare anche come "investimenti" per il soggetto commissionario.

Ciò precisato, va anche evidenziato che la nuova disposizione si applica non solo nell'ipotesi in cui le spese agevolabili siano sostenute dal soggetto residente per l'esecuzione di un contratto di ricerca stipulato con una controparte contrattuale indipendente, ma anche nell'ipotesi in cui il contratto sia stipulato con una parte correlata (ad esempio, tra la società capo gruppo estera e la società controllata italiana dedita alle attività di ricerca e sviluppo), nonché ovviamente nel caso in cui le spese agevolabili siano sostenute da una stabile organizzazione in Italia in esecuzione degli accordi intercorrenti con la casa madre estera.

In quest'ultima fattispecie, ai fini dei successivi controlli, la stabile organizzazione avrà cura di predisporre, per ogni progetto di ricerca, una relazione descrittiva delle attività svolte corredata da un prospetto di raccordo tra le spese, rilevanti ai fini della determinazione del credito di imposta, la loro imputazione contabile nonché la relativa ripartizione per singolo centro di costo.

In merito alla qualifica del soggetto committente non residente, si ritiene che il riferimento testuale, operato nel comma 1-*bis* in esame, alle "imprese" residenti o localizzate in Stati membri dell'UE, in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo (SEE) ovvero in Paesi e territori "collaborativi" non debba essere inteso in senso restrittivo e che, pertanto, l'attribuzione del credito di imposta al soggetto commissionario residente possa spettare anche nel caso in cui la controparte contrattuale sia, ad esempio, una Università o un altro ente o organismo di ricerca non residente, ivi inclusi gli organismi comunitari.

D'altra parte, una diversa interpretazione non solo risulterebbe in contrasto con le stesse finalità della modifica in questione, ma determinerebbe anche una ingiustificata disparità di trattamento tra soggetti commissionari residenti a seconda della qualifica del soggetto committente. Senza considerare che in molti casi potrebbe risultare anche non agevole per il soggetto commissionario residente appurare l'esatta qualifica della controparte contrattuale nel contesto dell'ordinamento estero di riferimento.

Avendo riguardo, invece, alla qualifica del soggetto commissionario residente, deve ritenersi che la nuova fattispecie agevolativa si configuri anche nell'ipotesi in cui tale soggetto abbia natura di ente non commerciale, come avviene generalmente nei casi in cui l'attività di ricerca sia commissionata a una Università o a un altro organismo di ricerca.

Ciò nell'evidente presupposto che l'attività di ricerca svolta dietro pagamento di uno specifico corrispettivo contrattuale da parte di un ente non commerciale assumerebbe comunque rilevanza agli effetti della disciplina fiscale interna alla stregua di attività commerciale, dando luogo quindi alla determinazione di un reddito d'impresa per l'ente medesimo.

Tale soluzione, d'altra parte, appare coerente con la circostanza che, come chiarito nella circolare n. 5/E del 2016 (paragrafo 1), tra i soggetti beneficiari del credito di imposta possono figurare anche gli enti non commerciali che svolgono attività commerciali nel caso in cui gli investimenti in ricerca e sviluppo attengano proprio a tali attività.

2. DETERMINAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE

Come anticipato nel paragrafo 1.2, a seguito delle modifiche introdotte dalla legge di bilancio 2017, la misura dell'aliquota del credito di imposta è pari al 50 per cento di tutte le *“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”*.

Considerata la decorrenza delle modifiche, che hanno effetto a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016, coesistono due modalità di calcolo del credito di imposta.

La prima modalità di calcolo è disciplinata dall'*articolo 3* nella formulazione antecedente alle modifiche operate dalla legge di bilancio 2017 e prevede, per i primi due periodi di imposta di vigenza del beneficio (*i.e.*, periodi di imposta

successivi a quelli in corso al 31 dicembre 2014 e al 31 dicembre 2015), la determinazione dell'agevolazione in funzione della diversa aliquota del credito di imposta disposta - nella misura del 25 per cento e del 50 per cento - per tipologie di spese ammissibili. Il credito di imposta così determinato spetta a ciascun beneficiario fino all'importo massimo annuale di 5 milioni di euro.

La seconda modalità di calcolo è regolata dall'*articolo 3* riformulato a seguito delle modifiche intervenute e prevede, per i restanti periodi di imposta di vigenza dell'incentivo (*i.e.*, dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2020), la determinazione dell'agevolazione in funzione dell'applicazione dell'aliquota unica del credito di imposta - pari al 50 per cento - a tutte le tipologie di spese eleggibili. Il credito di imposta così determinato spetta a ciascun beneficiario fino all'importo massimo annuale di 20 milioni di euro.

In proposito, si precisa, con riferimento ai soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare, che la prima modalità di calcolo va applicata agli investimenti ammissibili effettuati nei periodi di imposta 2015 e 2016, mentre la modalità di calcolo "semplificata" va applicata agli investimenti che saranno effettuati nei periodi di imposta 2017, 2018, 2019 e 2020.

Analogamente, i soggetti con periodo di imposta non coincidente con l'anno solare applicano la prima modalità di calcolo agli investimenti effettuati nell'esercizio 2015-2016 e nell'esercizio 2016- 2017, mentre la modalità di calcolo "semplificata" va applicata agli investimenti che saranno effettuati a decorrere dall'esercizio 2017-2018 e fino all'esercizio 2021.

In merito al meccanismo concreto di determinazione dell'agevolazione, per la prima modalità di calcolo occorre riportarsi alle disposizioni contenute nell'articolo 5 del *decreto attuativo* e alle istruzioni impartite con la circolare n. 5/E del 2016 (paragrafo 3).

Quanto alla modalità di calcolo “semplificata”, si forniscono di seguito alcune precisazioni, rinviando, per quanto compatibile e per quanto in questa sede non espressamente trattato, al *decreto attuativo* e alle istruzioni fornite con il citato documento di prassi.

2.1 Misura del credito di imposta

Ai fini della determinazione della misura del credito di imposta spettante per gli investimenti effettuati a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2020 (2017, 2018, 2019 e 2020 per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l’anno solare), si ribadisce preliminarmente che le modifiche introdotte dalla legge di bilancio 2017 hanno lasciato immutati i presupposti per poter accedere all’agevolazione, declinati nel comma 1 dell’articolo 5 del *decreto attuativo*.

In altri termini, la spesa complessiva per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo effettuata nel periodo di imposta in relazione al quale si intende fruire dell’agevolazione deve essere pari almeno a 30.000 euro su base annua e la stessa deve eccedere “*la media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d’imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015*”.

Si evidenzia, altresì, che l’applicazione dell’aliquota unica - pari al 50 per cento - alla spesa incrementale complessiva relativa a tutte le tipologie di investimenti ammissibili ha l’effetto di semplificare le modalità di calcolo dell’agevolazione, in quanto, non sussistendo più una differenziazione della misura del beneficio in funzione della diversa aliquota (25 per cento e 50 per cento) stabilita per tipologie di spese ammissibili, una volta verificata l’esistenza della condizione relativa all’incrementalità della spesa complessiva, non sarà più necessario – ai soli effetti del calcolo del *quantum* del beneficio spettante - ripartire l’eccedenza tra i gruppi di spese, individuati in ragione della diversa aliquota del credito di imposta, e

stabilire incrementi e decrementi rispetto alla media degli investimenti pregressi riferibile al singolo gruppo di spese.

In sostanza, per gli investimenti effettuati nei restanti periodi agevolati (*i.e.*, dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2020), la nuova aliquota del credito di imposta, pari al 50 per cento, si applica, nella generalità dei casi e cioè con riferimento alle imprese “con media” (*i.e.*, imprese esistenti da periodi anteriori a quello in corso al 31 dicembre 2015), alla differenza:

- tra l'ammontare complessivo delle spese per investimenti in ricerca e sviluppo eleggibili effettuati nel periodo di imposta per il quale si intende accedere al beneficio;

- e la media aritmetica delle medesime spese realizzate nei tre periodi di imposta precedenti a quello di prima applicazione dell'agevolazione (*i.e.*, periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2014 e i due precedenti) ovvero, in caso di investimenti effettuati da “imprese di recente costituzione”, nel minor periodo di riferimento individuato secondo le indicazioni fornite nella circolare n. 5/E del 2016 (paragrafo 3.1.2).

Pertanto, dopo aver verificato la sussistenza della condizione relativa al raggiungimento dell'importo minimo degli investimenti ammissibili, secondo le indicazioni contenute nella circolare n. 5/E del 2016 (paragrafo 3.1), occorre verificare che la spesa complessiva per i suddetti investimenti rappresenti un incremento rispetto alla media delle medesime spese realizzate nei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015 (o nel minor periodo di riferimento se si tratta di investimenti effettuati da “imprese di recente costituzione”).

Ferme restando le indicazioni già fornite nella circolare n. 5/E del 2016 sull'individuazione del triennio (o del minor periodo di riferimento per le “imprese di recente costituzione”) e degli investimenti da assumere ai fini del calcolo del

parametro storico, si coglie l'occasione per ribadire che - avuto riguardo alla *ratio* della misura agevolativa, che considera meritevoli del credito di imposta gli effettivi incrementi di spesa complessiva in attività di ricerca e sviluppo - al fine verificare se vi è un incremento (*i.e.*, eccedenza) di spesa agevolabile, il confronto va comunque fatto prendendo a riferimento la massa degli investimenti effettuati (*rectius*, delle spese ammissibili sostenute) nei periodi di imposta rilevanti ai fini della media e la massa degli investimenti effettuati nel periodo di imposta in relazione al quale si intende accedere al beneficio, a prescindere dalla circostanza che le spese sostenute nei periodi della media e quelle sostenute nel periodo in cui si intende beneficiare dell'agevolazione appartengano a categorie diverse tra quelle ammesse al credito di imposta.

A titolo esemplificativo, si supponga che un'impresa abbia effettuato in uno dei periodi rilevanti ai fini della media di riferimento investimenti sia per ricerca *extra-muros* e sia per ricerca interna e che nel periodo di imposta in cui intende accedere al beneficio sostenga invece solo costi per ricerca commissionata; in tale ipotesi, per determinare l'eventuale spesa incrementale agevolabile, il soggetto interessato deve assumere quale valore di confronto non già il solo valore medio dei costi per ricerca *extra-muros* sostenuti nel triennio (o nel minor periodo) di riferimento, ma la media aritmetica di tutte le spese sostenute in detto triennio (o nel minor periodo), rappresentate sia dai costi per la ricerca commissionata e sia da quelli per la ricerca interna.

Ciò detto, la differenza tra l'ammontare complessivo delle spese per investimenti in attività di ricerca e sviluppo ammissibili sostenute nel periodo di imposta in relazione al quale si intende fruire dell'agevolazione e la media aritmetica delle spese sostenute nel triennio (o nel minor periodo) di riferimento, determinata secondo le modalità indicate, costituisce la "spesa incrementale complessiva" a cui va applicata, ai fini del calcolo del credito di imposta effettivamente spettante, l'aliquota in misura pari al 50 per cento.

Al riguardo, con riferimento ai soggetti neocostituiti che intraprendono l'attività durante l'arco temporale che va dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016 fino a quello in corso al 31 dicembre 2020, fermo restando quanto precisato nella circolare n. 5/E del 2016 (paragrafo 3.1.2) con specifico riguardo alla nozione di soggetto neocostituito agli effetti dell'agevolazione, si specifica che l'aliquota del credito di imposta in misura pari al 50 per cento è applicata avendo riguardo al valore complessivo degli investimenti ammissibili effettuati in ciascun periodo di imposta per il quale detti soggetti intendono fruire dell'agevolazione.

Ad esempio, un soggetto con esercizio coincidente con l'anno solare, che si è costituito il 1° marzo 2017, potrà beneficiare dell'agevolazione nello stesso esercizio 2017, applicando l'aliquota del 50 per cento all'intero volume degli investimenti realizzati in tale anno, poiché, in tal caso, non esistono valori di confronto (investimenti pregressi nel triennio 2012-2014).

Ai fini di maggior chiarezza in merito all'odierna modalità di calcolo del credito di imposta, si rinvia agli esempi riportati nel paragrafo 3.

2.2 “Investimenti” effettuati da commissionari residenti

Come si è avuto modo di accennare nel paragrafo 1.6, dalla circostanza che con il nuovo comma 1-*bis* dell'*articolo 3* il soggetto commissionario residente viene di fatto equiparato a un soggetto “investitore”, deriva che l'attribuzione del credito di imposta deve avvenire applicando le medesime regole dettate dalla disciplina agevolativa nei confronti delle imprese residenti che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo.

Conseguentemente, attesa l'assenza nel comma 1-*bis* di espresse deroghe in tal senso, deve ritenersi in primo luogo applicabile anche ai soggetti commissionari di non recente costituzione (*i.e.*, in attività da più di tre anni rispetto al primo periodo di applicazione dell'agevolazione, quindi esistenti da periodi anteriori a

quello in corso al 31 dicembre 2015) la condizione di incrementalità, vale a dire la necessità che le spese sostenute nel periodo in cui l'impresa intende accedere al beneficio superino il parametro storico di riferimento.

Pertanto, ipotizzando per semplicità che un'impresa residente costituitasi nel 2011 abbia svolto e continui a svolgere solo attività di ricerca e sviluppo commissionata da soggetti non residenti (può essere, ad esempio, il caso di una società residente in Italia specializzata in attività di ricerca e sviluppo e alla quale la società capogruppo estera o altra società del gruppo estera abbiano commissionato e commissionino lo svolgimento, dietro pagamento di uno specifico corrispettivo, di uno o più progetti di ricerca industriale), l'applicazione del meccanismo incrementale comporterà che tale soggetto avrà diritto al credito di imposta solo se e nei limiti in cui le spese sostenute nel periodo per il quale si intende accedere all'agevolazione (ad esempio nell'anno 2017) – e pur sempre rientranti nelle categorie di costi ammissibili di cui alle lettere *a)*, *b)*, *c)* e *d)* del comma 6 dell'*articolo 3* – eccedano il valore medio della massa delle spese ammissibili sostenute nel triennio 2012-2014.

Non può escludersi tuttavia che il soggetto commissionario residente, oltre a svolgere attività di ricerca e sviluppo su commissione di controparti residenti in Stati membri dell'UE, in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo (SEE) o in paesi e territori "collaborativi" (di seguito, per brevità, committenti o controparti non residenti) abbia svolto (e svolga) analoghe attività per soggetti residenti.

In tale ipotesi, si ritiene che le spese sostenute per l'esecuzione di contratti stipulati con controparti residenti, costituendo il relativo corrispettivo investimento rilevante per l'applicazione del credito di imposta in capo al soggetto committente, non debbano assumere alcuna rilevanza ai fini del calcolo del credito di imposta per lo stesso commissionario. Tale soluzione, peraltro, in presenza di imprese "con media" (*i.e.*, imprese esistenti da periodi anteriori a quello in corso al 31 dicembre

2015) appare coerente anche con il principio di omogeneità dei valori, in virtù del quale devono essere inclusi nel calcolo della media solo i costi connessi a investimenti corrispondenti a quelli agevolabili.

Naturalmente, dovrà essere cura del soggetto commissionario, ai fini dei successivi controlli, provvedere sul piano contabile e documentale a separare correttamente le spese ammissibili afferenti l'esecuzione dei diversi contratti e, in caso di costi comuni a più commesse, ad applicare i corretti criteri di ripartizione per l'individuazione della quota di pertinenza del contratto di ricerca che assume rilevanza ai fini dell'applicazione della nuova disposizione in esame.

Va considerata, altresì, l'ipotesi in cui, oltre all'esecuzione di contratti di ricerca su commissione, sia con controparti estere che con controparti residenti, un'impresa residente si trovi ad effettuare anche investimenti in proprio per attività di ricerca e sviluppo.

Con riferimento a tale fattispecie, l'ammissibilità al credito di imposta dei costi per attività di ricerca svolta su commissione di controparti non residenti comporta, in ossequio al richiamato principio di omogeneità dei valori comparati, l'inclusione dei costi della medesima natura - e pur sempre rientranti tra quelli ammissibili - nella determinazione del parametro storico di riferimento.

Pertanto, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016, i soggetti che, oltre ad effettuare investimenti in proprio, svolgano anche attività di ricerca per committenti non residenti possono accedere al beneficio se la spesa complessiva per gli investimenti in attività di ricerca (propria e/o per committenti non residenti) eccede la media eventualmente rideterminata al fine di tenere conto dei costi sostenuti per le commesse estere nel triennio (o nel minor periodo) di riferimento.

3. ESEMPI DI CALCOLO

Esempio n. 1 – Calcolo del credito di imposta prima delle modifiche della legge di bilancio 2017

Un imprenditore, in attività da più di tre anni rispetto al primo periodo di applicazione dell'agevolazione (*i.e.*, periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2015), realizza, nel 2016, investimenti agevolabili pari ad euro 650.000 così suddivisi:

- euro 500.000 riferibili al primo gruppo di spese, agevolabili nella misura del 50 per cento, di cui euro 200.000 per il “personale altamente qualificato” ed euro 300.000 per contratti di ricerca *extra-muros*;

- euro 150.000 riferibili al secondo gruppo di spese, agevolabili nella misura del 25 per cento, per l'acquisizione di competenze tecniche (ad esempio, “personale non altamente qualificato”),

a fronte di investimenti rilevanti realizzati nei tre periodi di imposta precedenti a quello di prima applicazione dell'agevolazione e, precisamente:

- nel 2012 per euro 650.000, di cui euro 500.000 riferibili al primo gruppo di spese e relativi ai costi per il “personale altamente qualificato” ed euro 150.000 riferibili al secondo gruppo di spese di cui euro 50.000 per quote di ammortamento di strumenti e attrezzature di laboratorio ed euro 100.000 per l'acquisizione di competenze tecniche (ad esempio, “personale non altamente qualificato”),

- nel 2013 per euro 550.000, di cui euro 300.000 riferibili al primo gruppo di spese e relativi ai costi per il “personale altamente qualificato” ed euro 250.000 riferibili al secondo gruppo di spese di cui euro 50.000 per quote di ammortamento di strumenti e attrezzature di laboratorio ed euro 200.000 per l'acquisizione di competenze tecniche (ad esempio, “personale non altamente qualificato”),

- nel 2014 per euro 600.000, di cui euro 400.000 riferibili al primo gruppo di spese e relativi ai costi per il “personale altamente qualificato” ed euro 200.000

riferibili al secondo gruppo di spese per l'acquisizione di competenze tecniche (ad esempio, "personale non altamente qualificato").

Si ricorda che ai fini della determinazione del credito di imposta è necessario preliminarmente verificare (e quantificare) l'esistenza di un'eccedenza agevolabile, rappresentata dalla differenza positiva tra l'ammontare complessivo degli investimenti ammissibili realizzati nel periodo di imposta per il quale si intende fruire dell'agevolazione e la media aritmetica di tutti gli investimenti ammissibili realizzati nei tre esercizi precedenti a quello di prima applicazione dell'agevolazione.

Nel caso di specie, la media degli investimenti pregressi risulta complessivamente pari ad euro 600.000 $[(650.000+550.000+600.000)/3]$.

Conseguentemente, l'eccedenza agevolabile o "spesa incrementale complessiva", pari alla differenza tra gli investimenti realizzati nel periodo di imposta 2016 (euro 650.000) e la suddetta media di riferimento (euro 600.000), risulta essere pari a euro 50.000 $(650.000-600.000)$.

Per stabilire l'importo del credito di imposta spettante, si ricorda che è necessario suddividere gli investimenti ammissibili in due gruppi, in funzione dell'aliquota applicabile, e determinare, separatamente per ciascun gruppo, l'eventuale "spesa incrementale agevolabile", rappresentata dalla differenza tra l'ammontare degli investimenti realizzati nel periodo di imposta per il quale si intende fruire dell'agevolazione e il valore dell'investimento medio realizzato nei tre esercizi precedenti a quello di prima applicazione dell'agevolazione.

In concreto, avendo a riferimento i dati dell'esempio considerato si avrà che il valore medio degli investimenti pregressi relativi al primo gruppo è pari a euro 400.000 $[(500.000+300.000+400.000)/3]$ e il valore medio degli investimenti pregressi relativi al secondo gruppo è pari a euro 200.000 $[(150.000+250.000+200.000)/3]$.

Pertanto, ai fini della determinazione della “spesa incrementale agevolabile”, il primo gruppo evidenzierà un incremento, pari alla differenza tra gli investimenti realizzati nel periodo di imposta 2016 (euro 500.000) e la corrispondente media (euro 400.000), che risulta essere di euro 100.000 (500.000-400.000), mentre il secondo gruppo evidenzierà un decremento, in quanto la differenza tra gli investimenti realizzati nel medesimo periodo di imposta (euro 150.000) e la corrispondente media (euro 200.000) risulta essere negativa e pari a meno euro 50.000 (150.000-200.000).

Tenuto conto che l’incremento riguarda solo il primo gruppo di spese, agevolabili nella misura del 50 per cento, e che il credito di imposta spetta nei limiti della spesa incrementale complessiva, pari a euro 50.000, il beneficio maturato ammonta a euro 25.000 (50.000x50%) ed è utilizzabile a partire dal 1° gennaio 2017.

Schematicamente:

		di cui spese lett. a) e c)	di cui spese lett. b) e d)
Investimenti effettuati nel 2016	650.000€	500.000€	150.000€
<i>Investimenti effettuati nel 2012</i>	650.000€	500.000€	150.000€
<i>Investimenti effettuati nel 2013</i>	550.000€	300.000€	250.000€
<i>Investimenti effettuati nel 2014</i>	600.000€	400.000€	200.000€
Totale investimenti precedenti rilevanti	1.800.000€	1.200.000€	600.000€
<i>Media di riferimento</i>	600.000€	400.000€	200.000€
<i>Spesa incrementale complessiva</i>	+50.000€		
Spesa incrementale agevolabile		+100.000€	-50.000€
Aliquota applicata	x50% =		
Credito di imposta maturato utilizzabile dall’1/1/2017	25.000€		

Esempio n. 2 – Calcolo del credito di imposta dopo le modifiche della legge di bilancio 2017

Si supponga che la situazione dell’esempio n. 1 si verifichi nel 2017.

Nella fattispecie, l'imprenditore effettua investimenti ammissibili per un ammontare complessivo pari a euro 650.000, di cui euro 350.000 riferibili ai costi per il personale impiegato nelle attività di ricerca e euro 300.000 riferibili ai costi per i contratti di ricerca *extra-muros*, a fronte di investimenti rilevanti realizzati nei tre periodi di imposta precedenti a quello di prima applicazione dell'agevolazione e, precisamente:

- nel 2012 per euro 650.000, di cui euro 500.000 riferibili ai costi per il "personale altamente qualificato", euro 50.000 alle quote di ammortamento delle strumentazioni di laboratorio di costo unitario superiore a euro 2.000 al netto dell'IVA ed euro 100.000 ai costi per l'acquisizione di competenze tecniche (ad esempio, "personale non altamente qualificato"),

- nel 2013 per euro 550.000, di cui euro 300.000 riferibili ai costi per il "personale altamente qualificato", euro 50.000 alle quote di ammortamento delle strumentazioni di laboratorio di costo unitario superiore a euro 2.000 al netto dell'IVA ed euro 200.000 ai costi per l'acquisizione di competenze tecniche (ad esempio, "personale non altamente qualificato"),

- nel 2014 per euro 600.000, di cui euro 400.000 riferibili ai costi per il "personale altamente qualificato" e euro 200.000 riferibili ai costi per l'acquisizione di competenze tecniche (ad esempio, "personale non altamente qualificato").

Tenendo presente che, in base alle nuove regole, il credito di imposta compete nella misura del 50 per cento della spesa incrementale complessiva relativa a tutte le tipologie di investimenti ammissibili, non sarà necessario, una volta verificata l'esistenza di un'eccedenza di investimenti agevolabili rispetto alla media degli investimenti effettuati nel triennio (o nel diverso periodo) di riferimento, procedere alla ulteriore suddivisione di tale eccedenza in funzione dei due gruppi di voci di costo.

Nel caso di specie, pertanto, confrontando la media degli investimenti pregressi, pari ad euro 600.000 $[(650.000+550.000+600.000)/3]$ con gli investimenti

realizzati nel periodo di imposta 2017 (euro 650.000), emerge una “spesa incrementale complessiva”, pari a euro 50.000 (650.000-600.000).

Applicando l’aliquota del 50 per cento alla “spesa incrementale complessiva”, il credito di imposta maturato, utilizzabile in compensazione a decorrere dal 1° gennaio 2018, ammonta a euro 25.000 (50.000x50%).

Schematicamente:

Investimenti effettuati nel 2017	650.000€
<i>Investimenti effettuati nel 2012</i>	650.000€
<i>Investimenti effettuati nel 2013</i>	550.000€
<i>Investimenti effettuati nel 2014</i>	600.000€
Totale investimenti precedenti rilevanti	1.800.000€
<i>Media di riferimento (1.800.000€/3)</i>	600.000€
<i>Spesa incrementale complessiva</i> (650.000€ - 600.000€)	+50.000€
Aliquota applicata	50%
Credito di imposta maturato utilizzabile dall’ 1/1/2018 (50.000€ x 50%)	25.000€

Esempio n. 3 – Investimenti anche in anni successivi

Il medesimo imprenditore dell’esempio n. 2 realizza investimenti agevolabili anche nel periodo di imposta successivo (2018) per complessivi euro 700.000, di cui euro 300.000 riferibili ai costi per il personale impiegato nell’attività di ricerca, euro 350.000 ai costi per contratti di ricerca *extra-muros* ed euro 50.000 ai costi per l’acquisizione di una privativa industriale.

Poiché il triennio di riferimento per il calcolo della media rimane immutato, la media degli investimenti pregressi risulta complessivamente pari ad euro 600.000 [(650.000+550.000+600.000)/3].

Pertanto, la “spesa incrementale complessiva”, pari alla differenza tra gli investimenti realizzati nel periodo di imposta 2018 (euro 700.000) e la suddetta media di riferimento (euro 600.000), risulta essere di euro 100.000 (700.000-600.000).

Applicando l'aliquota del 50% alla "spesa incrementale complessiva", il credito di imposta maturato, utilizzabile in compensazione a decorrere dal 1° gennaio 2019, ammonta a euro 50.000 (100.000x50%).

Schematicamente:

Investimenti effettuati nel 2018	700.000€
<i>Investimenti effettuati nel 2012</i>	650.000€
<i>Investimenti effettuati nel 2013</i>	550.000€
<i>Investimenti effettuati nel 2014</i>	600.000€
Totale investimenti precedenti rilevanti	1.800.000€
<i>Media di riferimento (1.800.000€/3)</i>	600.000€
<i>Spesa incrementale complessiva (800.000€ - 700.000€)</i>	+100.000€
Aliquota applicata	50%
Credito di imposta maturato utilizzabile dall'1/1/2019 (100.000€ x 50%)	50.000€

Esempio n. 4 – Svolgimento dell'attività di ricerca e sviluppo esclusivamente su commissione di controparti non residenti

Un imprenditore, in attività da più di tre anni rispetto al primo periodo di applicazione dell'agevolazione (*i.e.*, periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2015), svolge esclusivamente attività di ricerca su commissione di terzi residenti nell'Unione Europea.

A gennaio 2016 gli è stata commissionata, da parte di un committente residente in Germania, un'attività di ricerca per lo svolgimento della quale l'impresa ha pattuito un corrispettivo di euro 220.000 ed ha sostenuto costi complessivamente pari a euro 200.000 emettendo, per l'attività svolta, a dicembre 2016 una fattura di acconto sul corrispettivo pattuito di euro 90.000 all'atto della consegna del rapporto sull'andamento della ricerca e a dicembre 2017 una fattura di euro 130.000 come saldo a fine ricerca, contestualmente alla consegna del rapporto sui risultati della medesima.

Si ricorda che, ai fini della determinazione del credito di imposta spettante ai sensi comma 1-*bis* dell'*articolo 3*, il soggetto commissionario residente che esegue attività di ricerca su commissione di controparti residenti in UE, nel SEE e in territori e Paesi “collaborativi” – previa verifica che le attività oggetto del contratto rientrino tra quelle eleggibili – deve assumere non il corrispettivo contrattuale pattuito con il committente estero, ma esclusivamente la somma delle spese appartenenti alle categorie di costi ammissibili di cui alle lettere *a*), *b*), *c*) e *d*) del comma 6 dell'*articolo 3*, secondo le medesime regole ordinariamente previste dalla disciplina agevolativa, ivi incluse quelle relative all'imputazione temporale delle spese contenute nell'articolo 109 del Tuir.

Si ricorda, altresì, che l'applicazione del meccanismo incrementale comporta che il soggetto commissionario ha diritto al credito di imposta solo se e nei limiti in cui le spese sostenute nel periodo per il quale si intende accedere all'agevolazione – rientranti nelle suddette categorie di costi ammissibili – eccedano il valore medio della massa delle spese ammissibili sostenute nei tre esercizi precedenti a quello di prima applicazione dell'agevolazione (*i.e.*, periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2014 e i due precedenti) o nel minor periodo di riferimento nel caso di “imprese di recente costituzione”.

Nella fattispecie, l'imprenditore sostiene costi complessivamente pari a euro 200.000, di cui euro 100.000 riferibili a spese per il personale impiegato nell'attività di ricerca, rispettivamente pari a euro 30.000 nel 2016 ed euro 70.000 nel 2017, nonché euro 100.000 riferibili a spese per contratti di ricerca *extra-muros* commissionata nel 2017 (supponendo che il commissionario abbia affidato in subappalto ad un'altra impresa l'esecuzione di una parte dell'attività di ricerca e che il relativo servizio sia stato ultimato a novembre 2017).

Ai fini del computo delle spese ammissibili, nel periodo di imposta 2017 rilevano pertanto costi per complessivi euro 170.000 (70.000 + 100.000).

Si supponga che, a fronte di commesse ricevute dalla Francia e dalla Germania nei tre periodi di imposta precedenti a quello di prima applicazione dell'agevolazione, l'impresa abbia sostenuto costi ammissibili:

- nel 2012 per euro 100.000, di cui euro 50.000 riferibili ai costi per il "personale altamente qualificato", euro 20.000 alle quote di ammortamento delle strumentazioni di laboratorio di costo unitario superiore a euro 2.000 al netto dell'IVA ed euro 30.000 ai costi per l'acquisizione di competenze tecniche (ad esempio, "personale non altamente qualificato"),

- nel 2013 per euro 130.000, di cui euro 60.000 riferibili ai costi per il "personale altamente qualificato", euro 20.000 alle quote di ammortamento delle strumentazioni di laboratorio di costo unitario superiore a euro 2.000 al netto dell'IVA ed euro 50.000 ai costi per l'acquisizione di competenze tecniche (ad esempio, "personale non altamente qualificato"),

- nel 2014 per euro 130.000, di cui euro 75.000 riferibili ai costi per il "personale altamente qualificato" ed euro 55.000 ai costi per l'acquisizione di competenze tecniche (ad esempio, "personale non altamente qualificato").

Ai fini del calcolo della "spesa incrementale complessiva", la media delle spese ammissibili pregresse risulta pari ad euro 120.000 $[(100.000+130.000+130.000)/3]$.

Di conseguenza, la "spesa incrementale complessiva", pari alla differenza tra le spese ammissibili sostenute nel periodo di imposta 2017 (euro 170.000) e la suddetta media di riferimento (euro 120.000), risulta essere di euro 50.000 (170.000-120.000).

Applicando l'aliquota del 50 per cento alla "spesa incrementale complessiva", il credito di imposta maturato, utilizzabile in compensazione a decorrere dal 1° gennaio 2018, ammonta a euro 25.000 (50.000x50%).

Schematicamente:

Ricerca commissionata da

soggetti residenti in UE, SEE e Paesi “collaborativi”	
Costi ammissibili sostenuti nel 2017	170.000€
Costi ammissibili sostenuti nel 2012	100.000€
Costi ammissibili sostenuti nel 2013	130.000€
Costi ammissibili sostenuti nel 2014	130.000€
Totale costi precedenti rilevanti	360.000€
Media di riferimento (360.000€/3)	120.000€
Spesa incrementale complessiva (170.000€ - 120.000€)	+50.000€
Aliquota applicata	50%
Credito di imposta maturato utilizzabile dall'1/1/2018 (50.000€ x 50%)	25.000€

Esempio n. 5 – Svolgimento dell'attività di ricerca e sviluppo su commissione di controparti residenti e non residenti

Un imprenditore, in attività da più di tre anni rispetto al primo periodo di applicazione dell'agevolazione, nel 2017 esegue attività di ricerca esclusivamente dietro corrispettivo su commissione sia di un committente residente in Francia sia di un'impresa committente residente. Per l'esecuzione di entrambe le commesse, l'imprenditore impiega il medesimo personale.

Si ricorda che, in base al comma 1-*bis* dell'*articolo 3*, le spese relative all'attività di ricerca commissionata da una controparte residente non possono rilevare in capo al soggetto commissionario in quanto la disciplina agevolativa considera le medesime spese rilevanti come investimenti propri per il soggetto committente.

Pertanto, ai fini della determinazione del credito di imposta spettante, il soggetto commissionario deve provvedere sul piano contabile e documentale a separare correttamente le spese ammissibili afferenti l'esecuzione dei diversi contratti e, in caso di costi comuni a più commesse, ad applicare corretti criteri di ripartizione per l'individuazione della quota di pertinenza del contratto di ricerca che assume rilevanza ai fini dell'applicazione del comma 1-*bis* dell'*articolo 3* (*i.e.*,

contratto di ricerca commissionato da controparti residenti in UE, nel SEE e in territori e Paesi “collaborativi”).

Nel caso di specie, assumendo che la retribuzione lorda complessivamente corrisposta al personale impiegato nelle attività di ricerca relative a entrambe le commesse ammonti a euro 200.000 e che il suddetto personale sia stato impiegato per il 60 per cento del tempo nell’attività di ricerca relativa all’esecuzione commessa estera, il costo ammissibile al credito di imposta risulta essere pari a euro 120.000 (200.000 x 60%).

Si supponga che per l’esecuzione della commessa estera, l’imprenditore abbia sostenuto anche costi per euro 100.000, riferibili a spese per contratti di ricerca *extra-muros*, in quanto una parte dell’attività di ricerca è stata affidata in subappalto ad un’altra impresa la quale ha ultimato la prestazione a dicembre 2017.

Ai fini del computo delle spese ammissibili complessivamente sostenute nel 2017 rilevano euro 220.000 (120.000+100.000).

Si supponga che, a fronte di commesse ricevute dalla Francia e dalla Germania nei tre periodi di imposta precedenti a quello di prima applicazione dell’agevolazione, l’impresa abbia sostenuto costi ammissibili:

- nel 2012 per euro 90.000, di cui euro 40.000 riferibili ai costi per il “personale altamente qualificato”, euro 15.000 alle quote di ammortamento delle strumentazioni di laboratorio di costo unitario superiore a euro 2.000 al netto dell’IVA ed euro 35.000 ai costi per l’acquisizione di competenze tecniche (ad esempio, “personale non altamente qualificato”),

- nel 2013 per euro 120.000, di cui euro 60.000 riferibili ai costi per il “personale altamente qualificato”, euro 15.000 alle quote di ammortamento delle strumentazioni di laboratorio di costo unitario superiore a euro 2.000 al netto dell’IVA ed euro 45.000 ai costi per l’acquisizione di competenze tecniche (ad esempio, “personale non altamente qualificato”),

- nel 2014 per euro 120.000, di cui euro 70.000 riferibili ai costi per il “personale altamente qualificato” ed euro 50.000 ai costi per l’acquisizione di competenze tecniche (ad esempio, “personale non altamente qualificato”).

Ai fini del calcolo della “spesa incrementale complessiva”, la media delle spese ammissibili pregresse risulta pari ad euro 110.000 $[(90.000+120.000+120.000)/3]$.

Di conseguenza, la “spesa incrementale complessiva”, pari alla differenza tra le spese ammissibili sostenute nel periodo di imposta 2017 (euro 220.000) e la suddetta media di riferimento (euro 110.000), risulta essere di euro 110.000 (220.000-110.000).

Applicando l’aliquota del 50 per cento alla “spesa incrementale complessiva”, il credito di imposta maturato, utilizzabile in compensazione a decorrere dal 1° gennaio 2018, ammonta a euro 55.000 (110.000x50%).

Schematicamente:

Ricerca su commissione		di cui per commesse da UE, SEE e Paesi “collaborativi”	di cui per commesse da Italia
Costi sostenuti nel 2017	300.000€	220.000€	80.000€
<i>Costi ammissibili sostenuti nel 2012</i>		90.000€	-
<i>Costi ammissibili sostenuti nel 2013</i>		120.000€	-
<i>Costi ammissibili sostenuti nel 2014</i>		120.000€	-
Totale costi precedenti rilevanti		330.000€	-
<i>Media di riferimento</i>		110.000€	-
<i>Spesa incrementale complessiva</i> (220.000€ - 110.000€)		+110.000€	-
Aliquota applicata		50%	-
Credito di imposta maturato utilizzabile dall’1/1/2018		55.000€	-

Esempio n. 6 – Svolgimento dell’attività di ricerca e sviluppo sia in proprio che su commissione di controparti non residenti

Un imprenditore, in attività da più di tre anni rispetto al primo periodo di applicazione dell'agevolazione, svolge nel 2017 attività di ricerca e sviluppo sia su commissione di un committente residente in Spagna, sia effettuando investimenti in proprio.

Si ricorda che nelle ipotesi in cui, come quella considerata, l'impresa residente, oltre ad effettuare investimenti in attività di ricerca e sviluppo, esegua anche attività di ricerca dietro corrispettivo commissionate da controparti non residenti ai sensi del comma 1-*bis* dell'*articolo 3*, la determinazione del parametro storico di riferimento deve avvenire, in ossequio al principio di omogeneità dei valori comparati, tenendo conto oltre che degli investimenti ammissibili effettuati nel triennio precedente a quello di prima applicazione dell'agevolazione (*i.e.*, periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2014 e i due precedenti o nel minor periodo di riferimento nel caso di "imprese di recente costituzione") anche dei costi - rientranti sempre nelle categorie di spese ammissibili - sostenuti per le commesse estere nel medesimo triennio (o minor) periodo di riferimento.

Si supponga che nell'ipotesi considerata l'imprenditore abbia effettuato in proprio investimenti ammissibili per un ammontare complessivo pari a euro 650.000, di cui euro 350.000 riferibili ai costi per il personale impiegato nelle attività di ricerca e euro 300.000 riferibili ai costi per i contratti di ricerca *extra-muros*, e che per l'esecuzione della commessa estera abbia sostenuto costi per euro 200.000, di cui euro 150.000 riferibili al personale impiegato nell'esecuzione del contratto ed euro 50.000 per le quote di ammortamento delle strumentazioni di laboratorio di costo unitario superiore a euro 2.000 al netto dell'IVA.

Ai fini del computo delle spese ammissibili complessivamente sostenute nel 2017 rilevano, pertanto, euro 850.000 (650.000+200.000).

Quanto alla determinazione della "spesa incrementale complessiva", si supponga che nei tre periodi di imposta precedenti a quello di prima applicazione dell'agevolazione l'impresa abbia effettuato investimenti rilevanti così ripartiti:

- nel 2012 per euro 650.000, di cui euro 450.000 riferibili ai costi per il “personale altamente qualificato”, euro 50.000 alle quote di ammortamento delle strumentazioni di laboratorio di costo unitario superiore a euro 2.000 al netto dell’IVA ed euro 150.000 ai costi per l’acquisizione di competenze tecniche (ad esempio, “personale non altamente qualificato”),

- nel 2013 per euro 550.000, di cui euro 400.000 riferibili ai costi per il “personale altamente qualificato”, euro 50.000 alle quote di ammortamento delle strumentazioni di laboratorio di costo unitario superiore a euro 2.000 al netto dell’IVA ed euro 100.000 ai costi per l’acquisizione di competenze tecniche (ad esempio, “personale non altamente qualificato”),

- nel 2014 per euro 600.000, di cui euro 420.000 riferibili ai costi per il “personale altamente qualificato” e euro 180.000 riferibili ai costi per l’acquisizione di competenze tecniche (ad esempio, “personale non altamente qualificato”).

Inoltre, si supponga che per l’esecuzione delle commesse ricevute dalla Spagna e dalla Germania negli stessi periodi rilevanti ai fini della media l’impresa abbia sostenuto costi ammissibili così ripartiti:

- nel 2012 per euro 90.000, di cui euro 40.000 riferibili ai costi per il “personale altamente qualificato”, euro 15.000 alle quote di ammortamento delle strumentazioni di laboratorio di costo unitario superiore a euro 2.000 al netto dell’IVA ed euro 35.000 ai costi per l’acquisizione di competenze tecniche (ad esempio, “personale non altamente qualificato”),

- nel 2013 per euro 120.000, di cui euro 60.000 riferibili ai costi per il “personale altamente qualificato”, euro 15.000 alle quote di ammortamento delle strumentazioni di laboratorio di costo unitario superiore a euro 2.000 al netto dell’IVA ed euro 45.000 ai costi per l’acquisizione di competenze tecniche (ad esempio, “personale non altamente qualificato”),

- nel 2014 per euro 120.000, di cui euro 70.000 riferibili ai costi per il “personale altamente qualificato” ed euro 50.000 ai costi per l’acquisizione di competenze tecniche (ad esempio, “personale non altamente qualificato”).

Nel caso di specie, pertanto, confrontando la media dei costi ammissibili complessivamente sostenuti per gli investimenti e per le commesse, pari ad euro 710.000 $[(740.000+670.000+720.000)/3]$ con i costi ammissibili complessivamente sostenuti nel periodo di imposta 2017 (euro 850.000), emerge una “spesa incrementale complessiva”, pari a euro 140.000 (850.000-710.000).

Applicando l’aliquota del 50 per cento alla “spesa incrementale complessiva”, il credito di imposta maturato, utilizzabile in compensazione a decorrere dal 1° gennaio 2018, ammonta a euro 70.000 (140.000x50%).

Schematicamente:

		di cui per investimenti in R&S	di cui per commesse da UE, SEE e Paesi “collaborativi”
Costi sostenuti nel 2017	850.000€	650.000€	200.000€
<i>Costi ammissibili sostenuti nel 2012</i>	740.000€	650.000€	90.000€
<i>Costi ammissibili sostenuti nel 2013</i>	670.000€	550.000€	120.000€
<i>Costi ammissibili sostenuti nel 2014</i>	720.000€	600.000€	120.000€
Totale costi precedenti rilevanti	2.130.000€	1.800.000€	330.000€
<i>Media di riferimento</i>	710.000€		
<i>Spesa incrementale complessiva</i> (850.000€ - 710.000€)	+140.000€		
Aliquota applicata	50%		
Credito di imposta maturato utilizzabile dall’1/1/2018	70.000€		

PARTE II

4. RISPOSTE A QUESITI

4.1 Spese per il personale

4.1.1 “Personale altamente qualificato”

Con riferimento alle spese per il “personale altamente qualificato” impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo, viene chiesto se sono agevolabili le spese per il personale in possesso di una laurea inclusa nella classificazione Unesco-ISCED ma non nell'allegato 1 al decreto legge n. 145 del 2013.

Risposta

L'articolo 3, comma 6, lettera a), nella formulazione in vigore fino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2016, ripreso dall'articolo 4, comma 1, lettera a), del *decreto attuativo*, considera ammissibili al credito di imposta i costi riguardanti il personale, impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo, “*in possesso di un titolo di dottore di ricerca, ovvero iscritto ad un ciclo di dottorato presso una università italiana o estera, ovvero in possesso di laurea magistrale in discipline di ambito tecnico o scientifico secondo la classificazione UNESCO Isced (International Standard Classification of Education) o di cui all'allegato 1 annesso al presente decreto*”.

Dal dato letterale dell'ultima parte della norma risulta che, per l'individuazione delle lauree magistrali in ambito tecnico o scientifico rilevanti ai fini del requisito della “qualificazione” del personale, il riferimento all'allegato 1 annesso al decreto legge n. 145 del 2013 è alternativo alla classificazione UNESCO Isced.

Il paragrafo 2.2.1 della circolare n. 5/E del 2016, nel descrivere il requisito in questione, si riferisce al possesso di una laurea “... in discipline di ambito tecnico o scientifico – secondo la classificazione UNESCO Isced riportate nell'Allegato 1 al decreto legge n. 145 del 2013”.

Tale indicazione non pregiudica per i primi due periodi agevolati (2015 e 2016 nella generalità dei casi) l'ammissibilità delle spese del personale impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo in possesso di una laurea magistrale in ambito tecnico o scientifico, nel senso che non si ritiene necessario che il titolo figuri in entrambi i contesti essendo sufficiente che sia presente nella classificazione

UNESCO Isced oppure che risulti nell'elenco di cui all'Allegato 1 al decreto legge n. 145 del 2013.

Si specifica che, per quanto attiene all'elenco delle lauree magistrali in discipline di ambito tecnico o scientifico secondo la classificazione UNESCO Isced (International Standard Classification of Education), deve farsi corretto riferimento alle seguenti discipline della codifica ISCED-F 2013:

05 Natural sciences, mathematics and statistics

06 Information and Communication Technologies (ICTs)

07 Engineering, manufacturing and construction

08 Agriculture, forestry, fisheries and veterinary

09 Health and welfare

A tal fine si veda la classificazione degli “ISCED *Fields of Education and Training*” riportate in allegato I al documento “ISCED *Fields of Education and Training* 2013 (ISCED-F 2013)”, disponibile al seguente indirizzo *internet*: <http://www.uis.unesco.org/Education/Documents/isced-fields-of-education-training-2013.pdf>.

Da ultimo, giova ricordare che, come già segnalato nella prima parte della presente circolare, a seguito delle modifiche introdotte dalla legge di bilancio 2017, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016 (2017 per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare) viene meno la distinzione tra spese per “personale altamente qualificato” e “personale non altamente qualificato”, entrambe da ricondursi, in forza del novellato *articolo 3*, comma 6, lettera *a*), alle spese relative al “personale impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo”.

4.1.2 “Personale non altamente qualificato”

Si chiede di precisare se per “personale non altamente qualificato” si debba intendere tutto il personale non in possesso dei titoli richiesti dalla lettera *a*) del comma 6 dell’*articolo 3* impiegato in attività di ricerca e sviluppo.

Si chiede, altresì, laddove nella circolare n. 5/E del 2016 si fa riferimento all’ammissibilità delle spese per il personale “tecnico” come debba essere intesa tale indicazione.

Risposta

Per quanto concerne il “personale non altamente qualificato” - ovverosia il personale non in possesso dei titoli richiesti dalla lettera *a*) del comma 6 dell’*articolo 3* nella formulazione in vigore fino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2016 - che viene impiegato in attività di ricerca e sviluppo, con la circolare n. 5/E del 2016 (cfr. paragrafo 2.2.4) è stato chiarito che, pur se tale categoria non risulta agevolabile ai sensi della lettera *a*) del comma 6 citato (stando alla formulazione della norma), qualora ricorrano i presupposti stabiliti dalla successiva lettera *d*) ai fini dell’ammissibilità delle spese relative a “competenze tecniche e private industriali”, i costi per tale categoria di personale sono da considerarsi eleggibili ai sensi della citata lettera *d*).

In altri termini, per il “personale non altamente qualificato” impiegato nell’attività di ricerca e sviluppo non rileva il titolo di studio ove ricorrano i presupposti stabiliti ai fini dell’ammissibilità delle spese per “competenze tecniche”.

Si è voluto in tal modo offrire una interpretazione estensiva della norma, in modo da consentire alle imprese di godere dell’agevolazione per tutto il personale impiegato in attività di ricerca e sviluppo.

Si ritiene, inoltre, che tra il “personale non altamente qualificato”, ricondotto nelle “competenze tecniche”, possano essere ricompresi anche soggetti non dipendenti dall’impresa, aventi con la stessa un rapporto di collaborazione. Tra i medesimi, quindi, può essere ricompreso anche l’amministratore il cui compenso è agevolabile solo per la parte che remunera l’attività di ricerca effettivamente svolta.

Ai fini della valorizzazione delle spese per il “personale non altamente qualificato” tornano applicabili, per analogia, le disposizioni di cui all’articolo 4, comma 3, del *decreto attuativo* concernenti l’impiego di “personale altamente qualificato”.

Pertanto, ai fini della determinazione del credito di imposta, deve “*essere preso in considerazione il costo effettivamente sostenuto dall’impresa per i lavoratori (...) in rapporto all’effettivo impiego dei medesimi lavoratori nelle attività di ricerca e sviluppo*”.

Da ultimo, giova precisare che il costo relativo al “personale non altamente qualificato” è agevolabile anche nelle ipotesi in cui tale personale sia dedicato ad attività di ricerca e sviluppo che non sono volte esclusivamente all’acquisizione di una privativa industriale; al ricorrere delle altre condizioni previste dalla norma, il costo del personale è agevolabile laddove si tratti di personale dedicato alle attività di ricerca eleggibili.

Nel considerare ammissibili, tra le spese per “competenze tecniche”, anche i costi per il “personale non altamente qualificato”, la circolare n. 5/E del 2106 fa riferimento alle spese per il personale “tecnico”.

Con tale indicazione si è inteso affermare che nella categoria di spese relative al “personale non altamente qualificato” sono ricompresi i costi del personale, non in possesso dei titoli di studio richiesti dalla norma, riferiti non solo ai “tecnici” in senso stretto (come i tecnici di laboratorio e i tecnici ricercatori), ma a tutto il personale che svolge attività connesse e coerenti con l’oggetto dell’attività di ricerca svolta (ad esempio, il personale ausiliario specializzato nella progettazione e nella realizzazione di prototipi o di impianti-pilota ovvero il personale addetto alle prove, ai controlli e ai collaudi).

Ciò in quanto l’articolo 4, comma 1, del *decreto attuativo* considera rilevanti ai fini della disciplina agevolativa i costi “*direttamente connessi allo svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili*”.

Conformemente a tale previsione generale, analogamente a quanto avviene per il “personale altamente qualificato”, tra le spese per il “personale non altamente qualificato” (*i.e.*, personale tecnico) non assumono, pertanto, rilevanza i costi “indirettamente” connessi allo svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo, quale quelli riferiti al personale con mansioni amministrative, contabili commerciali, come disposto dall’articolo 4, comma 1, lettera *a*) del *decreto attuativo*, nonché i costi riferiti al personale impiegato in attività di supporto alle attività di ricerca eleggibili (ad esempio, il personale addetto alla logistica, al magazzino, alla vigilanza, alle pulizie).

Come già ricordato, a seguito delle modifiche introdotte dalla legge di bilancio 2017, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016 (2017 per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l’anno solare) viene meno la distinzione tra spese per “personale altamente qualificato” e “personale non altamente qualificato”, entrambe da ricondursi, in forza del novellato *articolo 3*, comma 6, lettera *a*), alle spese relative al “personale impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo”.

4.1.3 Retribuzione lorda

Ai fini della valorizzazione delle spese per il “personale altamente qualificato”, l’articolo 4, comma 3, del *decreto attuativo*, dispone che deve essere preso in considerazione il “*costo effettivamente sostenuto dall’impresa ... , intendendo come tale l’importo costituito dalla retribuzione lorda prima delle imposte e dai contributi obbligatori, ... , in rapporto all’effettivo impiego dei medesimi lavoratori nelle attività di ricerca e sviluppo*”.

Al riguardo, si chiede se nella “retribuzione lorda” siano ricompresi anche la quota di trattamento di fine rapporto maturata dai lavoratori dipendenti, gli straordinari, i premi di produzione e altre forme di incentivazione a breve e a lungo termine (ad esempio, il *Management by Objectives*, cioè incentivi legati alla

performance dell'anno, e il *Long Term Incentives*, collegati invece alla *performance* su più anni di riferimento).

Risposta

L'articolo 4, comma 1, del *decreto attuativo* considera rilevanti ai fini dell'agevolazione “*i costi di competenza, ai sensi dell'articolo 109 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, del periodo d'imposta di riferimento direttamente connessi allo svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo*”.

Come chiarito dalla circolare n. 5/E del 2016, “*il riferimento all'articolo 109 del TUIR è un criterio generale, applicabile a tutte le categorie di costo eleggibili, a prescindere dalla circostanza che il soggetto beneficiario applichi tale regola per la determinazione del proprio reddito imponibile ai fini delle imposte sul reddito*”, con la conseguenza che “*anche i soggetti (...) che redigono il bilancio in conformità ai principi contabili internazionali devono imputare i costi eleggibili ai singoli periodi agevolati in base alle regole individuate dall'articolo 109 del TUIR*”.

Ciò posto, con riguardo alle spese per il “personale altamente qualificato”, in base alla *ratio* sottesa alla misura, che intende agevolare il “*costo effettivamente sostenuto dall'impresa*” per lo svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo eleggibili, si ritiene che, ai fini della determinazione del credito di imposta, rilevino tutte le componenti del costo del lavoro, compresa la quota di trattamento di fine rapporto maturata dai lavoratori dipendenti, i premi di produzione ed in genere tutti i costi - che l'impresa sostiene per l'impiego del personale destinato alle attività di ricerca e sviluppo eleggibili - di competenza del periodo di imposta in relazione al quale si intende accedere al beneficio (ovvero nei periodi di imposta di riferimento per il calcolo della media storica) che possiedono i requisiti per essere considerati fiscalmente deducibili ai sensi dell'articolo 109 del Tuir.

Con specifico riferimento alla quota di TFR maturata dai lavoratori dipendenti nel periodo di imposta in relazione al quale l'impresa intende accedere al

beneficio (ovvero nei periodi di imposta di riferimento per il calcolo della media storica) si osserva che, nonostante tali somme non vengano percepite dal lavoratore se non al termine del rapporto lavorativo, la quota di TFR riferibile a ciascun anno rappresenta un costo necessario in relazione all'impiego del personale di cui trattasi e sostenuto dall'impresa che, procedendo ad accantonare le relative somme, subisce un corrispondente onere economico reale, in quanto tale incluso fra le spese eleggibili.

Si precisa che la quota di TFR che assume rilevanza ai fini del credito di imposta è quella maturata giuridicamente nell'anno ai sensi dell'articolo 2120 del codice civile, indipendentemente dalla circostanza che l'impresa adotti o meno i principi contabili internazionali.

Con la circolare n. 5/E del 2016 (paragrafo 2.2) è stato infatti chiarito che *“tenuto conto della finalità agevolativa della disciplina in esame e della procedura di fruizione della stessa, che non incide sulle ordinarie modalità di determinazione del reddito d'impresa, non rilevano i diversi criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio del 19 luglio 2002”*.

Da ciò consegue che, al fine di evitare trattamenti difformi fra le varie categorie di beneficiari, anche per i soggetti IAS *adopter* (come per la generalità dei soggetti ammessi al credito di imposta in esame) rileva la quota di TFR maturata giuridicamente sulla base degli ordinari criteri civilistici, senza che assumano rilievo i principi contabili internazionali di cui al richiamato regolamento (CE) n. 1606/2002.

Si ritiene, pertanto, che debba intendersi rilevante la quota di TFR maturata nei periodi di imposta agevolabili (o in quelli rilevanti ai fini della media storica) in base alla disciplina civilistica, in misura proporzionale alla retribuzione corrisposta al dipendente per l'attività di ricerca e sviluppo prestata.

E' il caso di precisare che, ancorché dettati con riferimento al “personale altamente qualificato”, i criteri di determinazione del “*costo effettivamente sostenuto dall'impresa*” valgono anche per il “personale non altamente qualificato” ai fini del computo delle relative spese che si ricorda essere ammissibili, prima delle modifiche apportate dalla legge di bilancio 2017, tra le “competenze tecniche”, ai sensi della lettera d), del comma 6 dell'*articolo 3*, secondo le indicazioni contenute nel paragrafo 2.2.4 della circolare n. 5/E del 2016.

4.2 Spese per strumenti e attrezzature di laboratorio

4.2.1 Importo minimo

Tra gli investimenti ammissibili sono annoverate anche le quote di ammortamento delle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio, in relazione alla misura e al periodo di utilizzo per l'attività di ricerca e sviluppo e comunque con un costo unitario non inferiore a 2.000 euro al netto dell'IVA.

Si chiede se tale importo debba intendersi come riferito alla quota parte di ammortamento in relazione all'utilizzo di una data strumentazione ovvero se vada riferito al costo di acquisizione della singola strumentazione.

Risposta

L'articolo 4, comma 1, lettera *b*) del *decreto attuativo*, che riprende il comma 6, lettera *b*) dell'*articolo 3*, considera rilevanti ai fini del calcolo dei costi ammissibili solo “*strumenti e attrezzature di laboratorio ... con un costo unitario non inferiore a euro 2.000 al netto dell'imposta sul valore aggiunto*”.

Le spese di acquisizione o di utilizzazione di tali beni, come precisato nella circolare n. 5/E del 2016 (paragrafo 2.2.2), sono quantificate applicando “*le quote di ammortamento ..., nei limiti dell'importo risultante dall'applicazione dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988 ... in relazione alla misura e al periodo di utilizzo per l'attività di ricerca e sviluppo*”.

Pertanto, l'ammontare minimo, pari a euro 2.000, su cui calcolare le quote di ammortamento, va riferito al costo unitario di acquisizione del bene, determinato ai sensi dell'articolo 110 del Tuir. Depone in tal senso anche la previsione normativa secondo cui tale costo va assunto al netto dell'IVA (detraibile).

4.2.2 Rilevanza dell'importo minimo

La disciplina agevolativa non considera rilevanti, ai fini del calcolo dei costi ammissibili nel periodo di imposta per il quale si intende fruire dell'agevolazione, strumenti e attrezzature di laboratorio con un costo unitario inferiore a euro 2.000 al netto dell'IVA.

Si chiede conferma che i beni di valore unitario inferiore a tale importo non assumono rilevanza neanche nel calcolo della media di riferimento.

Risposta

Come precisato nella circolare n. 5/E del 2016 (paragrafo 3.1), in ossequio al principio di omogeneità dei valori comparati, i criteri adottati per l'individuazione e il computo degli investimenti rientranti nella previsione agevolativa valgono anche per gli investimenti degli esercizi precedenti da assumere ai fini del calcolo della media di raffronto.

In particolare, si ricorda che, nel calcolo della media di riferimento, è necessario tenere conto esclusivamente degli investimenti appartenenti alle medesime tipologie di quelli indicati come agevolabili dal comma 6 dell'*articolo 3*, nei termini specificati dal comma 1 dell'articolo 4 del *decreto attuativo*, dotati dei requisiti illustrati nella circolare n. 5/E del 2016.

Ciò detto, con riferimento agli investimenti in strumenti e attrezzature di laboratorio, si conferma che l'ammontare minimo, pari a 2.000 euro, imposto dalla disciplina agevolativa quale requisito per l'ammissibilità dei costi relativi a tali beni rileva anche ai fini del calcolo della media di riferimento, nel senso che in tale

calcolo non vanno computati gli investimenti in strumenti e attrezzature di importo inferiore al predetto ammontare.

4.3 Spese per contratti di ricerca *extra-muros*

4.3.1 Definizione del “contratto di ricerca”

Si premette che il contratto di ricerca non è un contratto tipico previsto dal codice civile e in tal senso potrebbe non essere di immediata comprensione quali tipologie di contratti ritenere agevolabili.

Si chiede, pertanto, se sia sufficiente soffermarsi sulla natura delle attività disciplinate nel contratto oppure se quest'ultimo debba presentare degli elementi caratterizzanti quali, ad esempio, una clausola che preveda la disciplina della proprietà intellettuale eventualmente scaturente da tali attività.

Più in generale, si chiede se è possibile fare riferimento al principio della prevalenza della sostanza sulla forma oppure se, a prescindere dalla natura delle attività svolte e descritte nella relazione specifica, il relativo costo debba essere considerato non ammissibile.

Risposta

Si conferma l'interpretazione sostanziale e non meramente formale del concetto di “contratto di ricerca”, nel cui ambito rientrano i contratti stipulati con università, enti di ricerca, organismi equiparati o altre imprese (comprese start-up innovative e i professionisti), di cui all'*articolo 3*, comma 6, lettera *c*), come ripreso dall'*articolo 4*, comma 1, lettera *c*) del *decreto attuativo*.

Ciò appare in linea con la circostanza che i contratti della specie sono contratti atipici, generalmente riconducibili allo schema negoziale dell'appalto o del contratto d'opera. Pertanto, agli effetti del credito di imposta assume preminente rilievo il tipo di prestazioni in concreto svolte dal soggetto commissionario, così come risultanti dalla relazione che tale soggetto deve predisporre per l'impresa

committente, e il collegamento di tali prestazioni con l'investimento nelle attività di ricerca e sviluppo condotte da tale impresa.

4.3.2 Contratto di appalto di servizi

In caso di contratto di appalto di servizi, in base al quale una società specializzata mette a disposizione il proprio personale per lo svolgimento di attività di ricerca e sviluppo presso la sede della società appaltante, conservandone però il diretto controllo e la gestione operativa, si chiede se, in presenza di *time sheet* su cui vengono indicate le ore dedicate all'attività di ricerca, i relativi costi siano comunque agevolabili al 50 per cento senza che il contratto venga considerato non in linea con quelli più propriamente riconducibili a tale tipologia (ad esempio, distacco, somministrazione di lavoro).

Risposta

Occorre anzitutto osservare che gli elementi indicati nel quesito non consentono di stabilire preliminarmente se le prestazioni svolte dal personale specializzato, dipendente dell'impresa appaltatrice del servizio, siano riconducibili alle attività di ricerca e sviluppo ammissibili condotte dall'impresa appaltante.

Supponendo tuttavia che tale valutazione sia stata svolta e abbia dato esito positivo, va ricordato che, come chiarito nella risposta al precedente quesito 5.3.1, i contratti di ricerca costituiscono contratti atipici e, pertanto, al fine di stabilire se le prestazioni ivi dedotte siano atte a configurarli come contratti di ricerca, assume rilievo l'oggetto della specifica prestazione, ponendo particolare attenzione agli aspetti sostanzialistici del contratto stesso.

Se sulla base di tale analisi il contratto risulta inquadrabile tra i contratti di ricerca *extra-muros*, si ritiene che non possa costituire ostacolo a tale qualificazione la circostanza che per lo svolgimento delle attività dedotte nel contratto si renda necessario per l'impresa appaltatrice "inviare" propri dipendenti specializzati presso la sede dell'impresa appaltante e neanche la circostanza che il corrispettivo pattuito

sia in qualche modo commisurato alle ore effettivamente lavorate dal prestatore presso l'impresa commissionaria.

4.3.3 Contratti stipulati con imprese residenti in Paesi divenuti “collaborativi”

Nell'ambito della disciplina agevolativa, l'ammissibilità delle spese per la ricerca *extra-muros* è subordinata alla condizione di territorialità prevista dall'articolo 4, comma 5, del *decreto attuativo*.

Al riguardo, si chiede di conoscere il trattamento delle spese relative a contratti stipulati con imprese residenti in Paesi divenuti collaborativi nel corso di uno dei periodi di imposta agevolati, ma che non lo erano nel corso dei periodi di imposta rilevanti per il calcolo della media storica di riferimento (come, ad esempio, nel caso della Svizzera, inserita nella c.d. “*White list*”, insieme ad altri Paesi, per opera del decreto del Ministro delle finanze 9 agosto 2016).

Risposta

La lettera c) del comma 6 dell'*articolo 3* annovera tra le spese ammissibili al credito di imposta quelle relative a “*contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, nonché quelle relative a contratti di ricerca stipulati con altre imprese comprese le start-up innovative di cui all'articolo 25 del decreto-legge 18 ottobre 2012, n. 179*”.

Ai fini dell'ammissibilità di tale categoria di spese, il comma 5 dell'articolo 4 del *decreto attuativo* stabilisce, per le ipotesi di contratti stipulati con “imprese”, che la controparte contrattuale deve essere residente o localizzata in Stati membri dell'Unione europea, in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo ovvero “in Paesi e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni”.

Al riguardo, si fa presente che l'impresa che intende includere tra le spese ammissibili, sostenute nel periodo di imposta per il quale intende beneficiare dell'agevolazione, anche quelle per la ricerca contrattuale commissionata ad

un'impresa residente in un Paese divenuto collaborativo durante il periodo di vigenza dell'agevolazione, dovrebbe tenere conto dei costi di analoga natura sostenuti nei periodi di imposta che rientrano nel computo della media di riferimento.

Pertanto, considerato che, ai fini della corretta determinazione del credito di imposta è necessario acquisire informazioni relative all'attività svolta dal commissionario estero nei periodi rilevanti ai fini della media, si ritiene che siano ammissibili al beneficio solo i costi relativi a contratti di ricerca stipulati con soggetti residenti in Paesi per i quali gli accordi di scambio di informazioni producono effetti a decorrere dal primo periodo di imposta rilevante ai fini del calcolo della media (nella generalità dei casi dal 2012).

Ai fini dei successivi controlli, i costi ammissibili collegati a contratti conclusi con imprese residenti in un Paese divenuto collaborativo a decorrere dal primo periodo di imposta rilevante ai fini del calcolo della media (nella generalità dei casi dal 2012) vanno separatamente indicati nel prospetto recante "l'elencazione analitica degli investimenti realizzati nei periodi di imposta precedenti ed utilizzati per la base di calcolo della quota incrementale che determina l'ammontare del credito di imposta", di cui si chiede la predisposizione nel paragrafo 7 della circolare n. 5/E del 2016.

Ciò precisato, si ritiene tuttavia che, nel caso in cui in nessuno dei periodi ricadenti nella media siano stati stipulati contratti di ricerca con controparti residenti nel Paese divenuto collaborativo in uno dei periodi agevolati, non sussistendo criticità per l'attività di controllo, si ritiene che non vi siano motivi per escludere l'impresa dal beneficio per i costi connessi alla ricerca contrattuale commissionata ad un'impresa residente nel Paese divenuto collaborativo.

Naturalmente, dovrà essere cura del beneficiario-committente attestare che nel corso dei periodi rilevanti ai fini della media non ha sostenuto costi ammissibili collegati a contratti conclusi con imprese residenti nel Paese divenuto collaborativo.

4.3.4 Contratti stipulati con professionisti non residenti

Si chiede di sapere se la “condizione di territorialità” posta dalla disciplina agevolativa ai fini dell’ammissibilità dei costi per contratti di ricerca *extra-muros* si applica anche nel caso di contratti stipulati con professionisti non residenti.

Risposta

Come riferito nella risposta al precedente quesito, la lettera c) del comma 6 dell’*articolo 3*, considera ammissibili al credito di imposta le spese relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, nonché quelle relative a contratti di ricerca stipulati con “altre imprese” (comprese le *start-up innovative*).

Al riguardo, si rappresenta che nella relazione illustrativa al *decreto attuativo* è stato specificato che la ricerca *extra-muros*, oltre ad identificarsi con quella commissionata ad università, enti di ricerca e organismi equiparati, si identifica con quella commissionata “ad altri soggetti”.

In tale ambito sono quindi riconducibili sia le imprese che i professionisti e, pertanto, come indicato nella circolare n.5/E del 2016 (paragrafi 2.2.1 e 2.2.3), anche i costi sostenuti per l’attività di ricerca svolta da professionisti in totale autonomia di mezzi e di organizzazione possono rientrare nella categoria di costi ammissibili ai sensi della lettera c) del comma 6 dell’*articolo 3*, relativa alla c.d. ricerca *extra-muros*, nel rispetto delle condizioni poste al riguardo dalla disciplina agevolativa.

Per quanto detto, la condizione di territorialità posta dall’*articolo 4*, comma 5 del *decreto attuativo* ai fini dell’ammissibilità delle spese per la ricerca *extra-muros* secondo la quale i relativi contratti devono essere stipulati con “imprese” (*rectius*, altri soggetti) residenti o localizzate in Stati membri dell’Unione europea, in Stati aderenti all’accordo sullo Spazio economico europeo ovvero in Paesi e territori “collaborativi”, si rende applicabile oltre che nell’ipotesi in cui il contratto di ricerca

venga stipulato con un soggetto commissionario non residente che rivesta la qualifica di impresa, anche nel caso di un contratto stipulato con un professionista non residente.

4.3.5 Contratti di ricerca subappaltati a soggetti non residenti

Nei casi in cui l'esecuzione del contratto di ricerca sia suddivisa dal soggetto commissionario in più contratti di subappalto, si chiede di sapere quali sono le conseguenze dell'eventuale assenza del requisito di territorialità con riferimento a una o più "sub commissionari".

Risposta

Nell'ipotesi in cui l'esecuzione del contratto di ricerca *extra-muros* venga subappaltata, la circolare n. 5/E del 2016 (paragrafo 2.2.3) ha precisato che la condizione di territorialità, oltre che in capo al commissionario, deve essere verificata anche in capo all'impresa che di fatto svolge l'attività di ricerca.

Ove tale condizione non sia verificata con riferimento ad uno o a più "sub commissionari", ai fini della determinazione del credito di imposta spettante al primo committente, rileveranno esclusivamente le spese sostenute dal commissionario in relazione all'acquisto della ricerca da "sub commissionari" residenti o localizzati in Stati membri dell'UE, in Stati aderenti all'accordo SEE ovvero in Paesi e territori "collaborativi".

4.3.6 Portata applicativa della "condizione di territorialità"

Si chiede di conoscere se la "condizione di territorialità" prevista dal comma 5 dell'articolo 4 del *decreto attuativo*, secondo cui le spese per la ricerca *extra-muros* si considerano ammissibili solo se il contratto è stipulato "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", debba ritenersi rilevante anche in ipotesi diverse

da quella indicata dallo stesso articolo 4; come, ad esempio, nel caso di ricerca commissionata da una società residente a una società commissionaria estera facente parte dello stesso gruppo o nel caso di attività di ricerca e sviluppo ammissibili svolte da soggetti residenti mediante proprie stabili organizzazioni all'estero.

Risposta

Si ritiene che la condizione posta dal comma 5 dell'articolo 4 del *decreto attuativo*, ancorché esplicitata solo con riferimento alle spese per la ricerca contrattuale con imprese indipendenti, costituisca espressione di una regola generale che trova fondamento nella natura agevolativa della disciplina del credito di imposta e nella sua autonomia rispetto alla disciplina del reddito d'impresa.

Pertanto, anche al fine di evitare ingiustificabili disparità di trattamento nel contesto della disciplina agevolativa, tale condizione deve ritenersi applicabile non solo nell'ipotesi della ricerca *extra-muros*, contemplata dal citato comma 5 dell'articolo 4 del *decreto attuativo*, ma anche nell'ipotesi in cui le attività di ricerca e sviluppo siano commissionate a società appartenenti allo stesso gruppo dell'impresa residente committente che siano residenti o localizzate in Paesi e territori "non collaborativi" nonché nell'ipotesi in cui le attività siano eseguite dalla stessa impresa residente per il tramite di proprie stabili organizzazioni ivi collocate.

Si ricorda, inoltre, che, come già precisato nel precedente paragrafo 4.3.5, qualora l'esecuzione del contratto di ricerca venga suddivisa dall'impresa commissionaria non residente in più contratti di subappalto, la verifica della sussistenza della condizione di territorialità va comunque condotta in capo al soggetto che effettivamente esegue le attività di ricerca e, pertanto, deve essere estesa anche al soggetto sub commissionario. Conseguentemente, nel caso, ad esempio, della "ricerca infra-gruppo", ai fini della determinazione del credito di imposta spettante alla società committente residente, rileveranno esclusivamente le spese sostenute dalla società commissionaria appartenente al gruppo, residente o localizzata in Stati della UE, in Stati aderenti all'accordo SEE e in Paesi e territori

“collaborativi”, in relazione all’acquisto della ricerca da sub commissionari che siano residenti o localizzati in Stati membri dell’UE, in Stati aderenti all’accordo SEE e in Paesi e territori “collaborativi”.

4.3.7 Ulteriori chiarimenti sui contratti di ricerca *extra-muros*

Nell’ipotesi in cui si scelga di esternalizzare la realizzazione di un prototipo o di parti di esso, la messa in opera dello stesso oppure la realizzazione di singole fasi della progettazione, si chiede se le relative spese possano essere considerate come attinenti a contratti di ricerca *extra-muros*.

Analogamente, si chiede se le spese relative ad attività commissionate a terzi classificate come “ricerca industriale” e “sviluppo sperimentale” che non siano regolate da uno specifico contratto e per le quali sia prevista unicamente l’emissione di ordine e fattura, possano essere classificate nella voce di costo “contratti di ricerca”. In particolare, si chiede se rientrano in questa tipologia, ad esempio, le spese relative ad attività commissionate a terzi per *testing* e collaudo di prototipi, le spese relative ad attività commissionate a terzi relative alla progettazione, all’elaborazione di progetti o disegni per prodotti, processi, servizi nuovi modificati o migliorati, dietro specifiche fornite dalla società committente, ecc.

Risposta

Le spese in questione sono da considerarsi come riconducibili in via generale alle spese per contratti di ricerca commissionata di cui all’*articolo 3*, comma 6, lettera *c*), come specificato nei documenti di prassi in materia (cfr., in particolare, la risoluzione n. 119/E del 22 dicembre 2016).

4.4 Spese di ricerca “infragruppo”

4.4.1 Attività di ricerca commissionata a società del gruppo

Nel caso di ricerca commissionata all'interno di un gruppo societario, si chiede di sapere se tra i costi ammissibili rileva il “*mark-up*” applicato dalla società commissionaria.

Risposta

Va preliminarmente ricordato che la relazione illustrativa al *decreto attuativo* ha chiarito che le spese relative alle commesse affidate alle società del gruppo sono escluse da quelle relative alla ricerca *extra-muros*, in quanto la ricerca commissionata tra società dello stesso gruppo è maggiormente inquadrabile nell'ambito della ricerca “*intra-muros*”.

Pertanto, come precisato nella circolare n. 5/E del 2016 (paragrafo 2.2.3), i costi derivanti dalla ricerca commissionata nell'ambito del medesimo gruppo rilevano nei limiti in cui siano riconducibili alle categorie di costi ammissibili di cui alle lettere *a)*, *b)*, *c)* e *d)* del comma 6 dell'*articolo 3*.

In sostanza, ai soli fini della disciplina agevolativa, la ricerca affidata a società del gruppo, in quanto inquadrabile nella ricerca “*intra-muros*”, viene classificata come tale in capo alla società committente la quale è tenuta ad applicare alle spese infragruppo la disciplina relativa alle attività di ricerca e sviluppo svolte internamente.

Conseguentemente, per la determinazione del credito di imposta spettante, la società committente deve assumere non il corrispettivo contrattuale, comprensivo del “*mark-up*”, addebitato dalla società commissionaria, ma la somma delle spese sostenute dalla commissionaria e ad essa ribaltate, nei limiti in cui le stesse siano riconducibili alle categorie di costi eleggibili (*i.e.*, spese per il personale, quote di ammortamento delle spese per strumenti e attrezzature di laboratorio, spese di acquisizione delle competenze tecniche e privative industriali, nonché le spese relative a contratti di ricerca *extra-muros* nell'eventualità in cui la società commissionaria affidi, in subappalto, ad imprese esterne al gruppo l'esecuzione di alcune attività di ricerca).

Pertanto, ai fini della determinazione dell'agevolazione, la società committente deve considerare la somma dei costi addebitati dalla commissionaria riferibili esclusivamente alle categorie di costi eleggibili, escludendo dal computo i costi riaddebitati di natura diversa da quelli ammissibili, quale, ad esempio, il “*mark-up*” applicato dalla società commissionaria.

Nell'eventualità che più società affidino ad altra società del gruppo l'effettuazione di un progetto di ricerca, i costi della ricerca ribaltati dalla commissionaria sono agevolabili in capo a ciascuna società committente, nei termini appena specificati, nel presupposto che la ripartizione del costo della ricerca tra le committenti venga effettuato in base a criteri oggettivi che tengono conto della partecipazione di ciascuna di esse alle spese e ai risultati della ricerca.

4.4.2 Ricerca commissionata a società del gruppo non residenti

Nel caso in cui l'attività di ricerca e sviluppo sia commissionata ad un'impresa del gruppo non residente, si chiede di precisare se, ai fini dell'ammissibilità al credito di imposta, i relativi costi, oltre ad essere ricondotti nelle categorie di spese eleggibili, devono essere ulteriormente ricondotti a criteri fiscali nazionali oppure se si deve assumere il costo esposto per ciascuna categoria di spesa ammissibile così come calcolato secondo la legislazione estera.

A titolo esemplificativo, con riferimento alla voce “quote di ammortamento” di cui alla lettera *b*) del comma 6 dell'*articolo 3*, si chiede se i costi esposti dalla controllata estera, determinati secondo criteri fiscali del Paese di appartenenza, devono essere ricondotti ai criteri fiscali dell'ordinamento italiano.

Risposta

Come dianzi ricordato, la ricerca commissionata tra società dello stesso gruppo è inquadrabile nell'ambito della ricerca *intra-muros*, pertanto, il costo della ricerca contrattuale deve essere disaggregato e, ai fini della determinazione del credito di imposta spettante, vanno assunte esclusivamente le spese riconducibili alle

categorie di costi ammissibili di cui alle lettere *a*), *b*), *c*) e *d*) del comma 6 dell'*articolo 3*, secondo le regole previste dalla disciplina agevolativa (incluse quelle relative all'imputazione temporale e alla valorizzazione dei costi contenute negli articoli 109 e 110 del Tuir).

In caso di ricerca commissionata a società estere del gruppo, il costo esposto dalla controllata estera deve essere disaggregato e ricondotto nelle quattro tipologie di spese ammissibili assumendo, ai fini della determinazione del beneficio spettante, l'importo rilevante dei costi - pertinenti e inerenti – secondo la disciplina fiscale italiana.

In proposito, agli effetti della disciplina agevolativa in vigore prima delle modifiche apportate dalla legge di bilancio 2017, si precisa che per i primi due periodi agevolati (2015 e 2016 per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare), il costo per il personale impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo va distinto e ricondotto nelle due voci: quella riferita al “personale altamente qualificato” (lettera *a*) del comma 6 dell'*articolo 3*) che dà diritto all'applicazione del beneficio nella misura maggiorata del 50 per cento e quella riferita al “personale non altamente qualificato” (riconducibile nella lettera *d*) del comma 6 dell'*articolo 3*) agevolabile nella misura ordinaria del 25 per cento.

Solo per i primi due citati periodi di imposta, qualora vi fossero oggettive difficoltà di reperire dettagli analitici per operare la riclassificazione dei costi nelle citate categorie (anche ai fini del calcolo del parametro storico di riferimento), gli stessi vanno prudenzialmente ricondotti nella tipologia di spesa che dà diritto al beneficio nella misura ordinaria.

4.5 Spese per “competenze tecniche e privative industriali”

4.5.1 Definizione delle “competenze tecniche”

Si chiede di sapere se la frase “*relative a un'invenzione industriale o biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà*”

vegetale” contenuta nell’*articolo 3*, comma 6, lettera *c*), si riferisce esclusivamente alle “privative industriali” o anche alle “competenze tecniche”.

Si chiede, altresì, di specificare quali spese ricadono nella voce “competenze tecniche”.

Risposta

L’*articolo 3*, comma 6, lettera *d*) ammette, ai fini della determinazione del credito di imposta, le spese relative a “*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...*”.

Il periodo “relative a un’invenzione industriale o biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale” si riferisce alle sole “privative industriali” e non anche alle “competenze tecniche”.

E’ il caso di ricordare che, con la circolare n. 5/E del 2016 (paragrafo par. 2.2.4), nella voce “competenze tecniche” erano stati ricondotti i costi sostenuti per il “personale non altamente qualificato” impiegato nelle attività di ricerca eleggibili”; come si è precisato nella prima parte della presente circolare in sede di commento delle novità introdotte dalla legge di bilancio 2017, tali costi sono ora da ricondurre nell’ambito delle categoria generale delle spese per il personale di cui all’*articolo 3*, comma 6, lettera *a*).

Ciò ricordato, si precisa che nella voce in questione rientrano le spese per l’acquisto di quei beni immateriali, già esistenti sul mercato, per la realizzazione dei quali sono state impiegate competenze tecniche specialistiche che non sono oggetto di “contratto di ricerca *extra-muros*” di cui all’*articolo 3*, comma 6, lettera *c*), posto che essi siano finalizzati alla creazione di prodotti, processi o servizi nuovi o sensibilmente migliorati.

Tra le spese relative alle “competenze tecniche” possono dunque rientrare, a titolo esemplificativo, quelle sostenute per l’acquisizione di conoscenze e informazioni tecniche (beni immateriali) - quali ad esempio le spese per conoscenze

tecniche riservate, risultati di ricerche già effettuate da terzi, “contratti di *know how*”, “licenze di *know how*”, programmi per elaboratore tutelati da diritto d’autore (*software* coperti da *copyright*) - diverse dalle “privative industriali”, comunque finalizzate alle attività di ricerca e sviluppo ammissibili.

4.5.2 Definizione delle “privative industriali”

Si chiede di chiarire, con riferimento alle spese per “privative industriali”, se nell’ambito di applicazione possano essere inclusi ulteriori esempi di “diritti di proprietà industriale”, non espressamente menzionati, come ad esempio i marchi, i brevetti per modelli di utilità, i *software* coperti da *copyright* e i *software* brevettabili.

Risposta

L’articolo 3 comma 6, lettera *d*), limita le privative industriali ammissibili al credito di imposta a “un’invenzione industriale o biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale”.

In merito alla possibile applicazione dell’agevolazione anche a ulteriori privative industriali non espressamente richiamate dalla norma, è necessario premettere che, ai sensi dell’articolo 1 del decreto legislativo 10 febbraio 2005, n. 30 (Codice della proprietà industriale, di seguito CPI), i diritti di proprietà industriale per i modelli di utilità si acquistano mediante brevettazione, in analogia a quanto avviene per le invenzioni.

In particolare, l’articolo 82 del CPI prevede che “*possono costituire oggetto di brevetto per modello di utilità i nuovi modelli atti a conferire particolare efficacia o comodità di applicazione o di impiego a macchine, o parti di esse, strumenti, utensili od oggetti di uso in genere, quali i nuovi modelli consistenti in particolari conformazioni, disposizioni, configurazioni o combinazioni di parti*”.

Il confine tra il concetto di innovazione e quello di invenzione è labile, tanto che nella prassi il modello di utilità è noto come una “piccola invenzione”. Sebbene nel modello di utilità non si rinvenga un’innovazione industriale, il CPI lo ritiene comunque meritevole di tutela brevettuale con l’analogo titolo di tutela riservato alle innovazioni.

Ai fini dell’applicazione del credito di imposta, sulla base di quanto sopra richiamato, i modelli di utilità sono ammessi all’agevolazione.

Dal punto di vista dei diritti di proprietà industriale, l’espressione disegno o modello fa unicamente riferimento agli aspetti estetici o decorativi di un prodotto e non ai suoi caratteri tecnici o funzionali.

Per disegno o modello s’intende l’aspetto dell’intero prodotto o di una sua parte, quale risulta, in particolare, dalle caratteristiche delle linee, dei contorni, dei colori, della forma, della struttura superficiale e/o dei materiali del prodotto stesso e/o del suo ornamento. Disegni e modelli non presentano dunque il necessario requisito di invenzione industriale richiamato dall’*articolo 3*, comma 6, lettera *d*), e sono, pertanto, esclusi dal novero delle spese agevolabili.

Analogamente, ai sensi dell’articolo 7 del CPI, “*possono costituire oggetto di registrazione come marchio d’impresa tutti i segni suscettibili di essere rappresentati graficamente, in particolare le parole, compresi i nomi di persone, i disegni, le lettere, le cifre, i suoni, la forma del prodotto o della confezione di esso, le combinazioni o le tonalità cromatiche, purché siano atti a distinguere i prodotti o i servizi di un’impresa da quelli di altre imprese*”.

Il marchio, pertanto, è un segno che permette di distinguere i prodotti o i servizi, realizzati o distribuiti da un’impresa, da quelli delle altre aziende. Anche in questo caso, non è presente il requisito di invenzione industriale richiamato dall’*articolo 3*, comma 6, lettera *d*).

Per quanto attiene, infine, ai costi per *software*, posto che essi siano finalizzati alle attività di ricerca e sviluppo ammissibili, si specifica che i programmi

per elaboratore tutelati da diritto d'autore (*software* coperti da *copyright*) possono rientrare tra le “competenze tecniche”, mentre i casi residuali di programmi coperti da brevetto per invenzione rientrano invece tra le “privative industriali”.

4.6 Spese per attività di certificazione contabile

Le imprese non soggette a revisione legale dei conti e prive di un collegio sindacale devono avvalersi di un revisore o di una società di revisione legale dei conti iscritti nel registro dei revisori legali che certifichi la documentazione contabile richiesta per fruire dell'agevolazione.

Nella generalità dei casi, le spese per l'attività di certificazione della documentazione contabile sono sostenute nell'anno (N+1) successivo rispetto a quello (N) in cui sono effettuati gli investimenti ammissibili all'agevolazione.

Nell'anno N+1 può accadere che le spese sostenute per gli investimenti ammissibili non risultino incrementali ovvero che la spesa complessiva per i medesimi investimenti non raggiunga la soglia minima richiesta dalla disciplina agevolativa, pari a euro 30.000, e, quindi, per tale annualità non si abbia diritto al credito di imposta.

Si chiede conferma che quanto rappresentato non precluda la possibilità di beneficiare della parte di credito corrispondente alle spese di certificazione contabile relative agli investimenti del precedente periodo.

Risposta

Va preliminarmente ricordato che le spese per l'attività di certificazione contabile sostenute dalle imprese che non sono tenute alla revisione legale dei conti e che non hanno un organo di controllo interno sono “ammissibili” entro il limite massimo di euro 5.000.

Al riguardo, la circolare n. 5/E del 2016 (paragrafo 2.2.5) ha specificato che viene concesso un contributo sotto forma di credito di imposta di importo pari alle spese sostenute e documentate per l'attività di certificazione contabile entro il limite

massimo di euro 5.000 per ciascun periodo di imposta per il quale si intende fruire dell'agevolazione.

Nel caso in cui, come quello rappresentato, le spese per l'attività di certificazione contabile siano sostenute nell'anno (N+1) successivo a quello di sostenimento (anno N) delle spese relative agli investimenti ammissibili si verifica un disallineamento tra il periodo di imputazione delle spese di ricerca e sviluppo e il periodo di imputazione delle spese di certificazione della relativa documentazione.

Tale circostanza, tuttavia, non solo non pregiudica la spettanza del credito di imposta "principale" collegato agli investimenti agevolabili, ma neanche impedisce ai soggetti in questione la fruizione dello specifico contributo attribuito a titolo di spese di certificazione della documentazione contabile.

Ciò nel presupposto che nell'anno N siano soddisfatte le condizioni per poter accedere al beneficio, tra cui, l'incrementalità degli investimenti effettuati e il raggiungimento della soglia minima richiesta (pari a 30.000 euro).

Occorre però considerare, da un lato, che per i soggetti in questione la certificazione contabile è necessaria ai fini della spettanza dell'agevolazione per il periodo di imposta (anno N) cui si riferisce la documentazione oggetto di attestazione e il contributo riconosciuto per le spese di certificazione, in quanto attribuito sotto forma di credito di imposta, concorre alla determinazione dell'ammontare massimo del beneficio riconosciuto annualmente al soggetto interessato (come specificato nella circolare n. 5/E del 16 marzo 2016).

Inoltre, il contributo attribuito per le spese di certificazione è fruito in compensazione, mediante modello F24 presentato esclusivamente attraverso i servizi telematici Entratel o Fisconline, con il medesimo codice tributo ("6857") del credito di imposta "principale" riconosciuto per i costi relativi agli investimenti ammissibili.

Alla luce di tali considerazioni, si ritiene che è consentito utilizzare in compensazione a decorrere dall'anno N+1, e più precisamente dal giorno successivo

alla data di ultimazione della prestazione del certificatore, il credito di imposta corrispondente alle spese per la certificazione contabile, fermo restando, ai fini della deducibilità dal reddito di impresa (come chiarito dalla circolare n. 5/E del 2016), la loro imputazione per competenza nell'anno N+1.

Dal punto di vista operativo, al fine di evitare errori bloccanti, nel modello di versamento F24, presentato esclusivamente attraverso i servizi telematici Entratel o Fisconline, andrà indicato, quale anno di riferimento, l'anno a cui si riferisce il credito di imposta "principale" riconosciuto per i costi relativi agli investimenti agevolabili (anno N).

Coerentemente con tale soluzione, il contribuente dovrà indicare nel quadro RU del modello di dichiarazione dei redditi relativo al periodo di imposta a cui si riferisce il credito di imposta "principale" (anno N) l'importo del credito di imposta corrispondente alle spese di certificazione contabile unitamente all'importo del credito di imposta "principale".

4.7 Determinazione dell'agevolazione

4.7.1 Consorzi e reti di imprese

Viene chiesto come si applica il meccanismo agevolativo ai consorzi e alle reti di imprese.

Risposta

Prima di esplicitare come opera il meccanismo agevolativo nei confronti di tali soggetti, occorre ricordare che l'incentivo in questione è rivolto ai contribuenti che nella veste di imprese effettuano investimenti, cioè investono risorse in attività di ricerca e sviluppo - sia svolgendole direttamente sia commissionandola a terzi -, ne sostengono i relativi costi, assumendone il rischio e avvalendosi degli eventuali risultati.

L'agevolazione quindi non è rivolta ai soggetti che, pur eseguendo le suddette attività, non restano incisi dei relativi costi e non sopportano il rischio degli investimenti né acquisiscono i benefici della ricerca svolta.

Muovendo da tali principi, risulta che sono beneficiari del credito di imposta esclusivamente i soggetti "investitori" e, pertanto, a tali soggetti va applicato il meccanismo di calcolo dell'agevolazione.

In merito all'ambito soggettivo, la circolare n. 5/E del 2016 (paragrafo 1) ha precisato che nel novero dei beneficiari sono ricompresi i consorzi e le reti di imprese distinguendo, a quest'ultimo riguardo, tra le "reti-contratto" e le "reti-soggetto" e ricordando che le "reti-soggetto" insieme ai consorzi, ai fini delle imposte sui redditi, figurano tra gli enti commerciali oppure tra quelli non commerciali, ai sensi dell'articolo 73, comma 1, lettere *b*) e *c*) del Tuir, a seconda che svolgano o meno attività commerciale in via principale o esclusiva.

Per quanto riguarda l'applicazione del meccanismo agevolativo, coerentemente con i principi prima evidenziati, occorre distinguere, nell'ipotesi di consorzio, il caso in cui l'ente effettui direttamente gli investimenti nell'attività di ricerca e sviluppo dal caso in cui il consorzio sia lo strumento attraverso il quale vengono effettuate, in comune, dette attività.

Nel primo caso, il consorzio, effettua la ricerca in qualità di soggetto "investitore", sostenendone i costi, sopportando il rischio dell'attività svolta e ritraendone i benefici. Pertanto, l'agevolazione spetta all'ente che applicherà in modo autonomo il meccanismo di calcolo del credito di imposta avendo riguardo ai costi, connessi agli investimenti ammissibili, di competenza del periodo di imposta in cui intende beneficiare dell'agevolazione previa verifica della sussistenza delle condizioni poste dalla disciplina agevolativa tra cui, in particolare, il raggiungimento da parte del consorzio della soglia minima di investimenti realizzati (pari almeno a 30.000 euro) nonché il superamento del parametro storico, rappresentato dalla media

degli investimenti aventi medesima natura effettuati nei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015.

Nel secondo caso, pur svolgendo l'attività di ricerca ed effettuando gli investimenti, il consorzio non assume la veste di soggetto "investitore", in quanto opera secondo il meccanismo del riaddebito alle imprese consorziate dei costi sopportati, indipendentemente dal fatto che l'ente abbia o meno rilevanza esterna. Il rischio dell'investimento, quindi, grava sulle imprese partecipanti, in relazione alla quota di costi da ciascuna sostenuta attraverso il "ribaltamento" operato dal consorzio.

In tale fattispecie l'agevolazione spetta a ciascuna impresa consorziata.

Conseguentemente, ferma restando la sussistenza di tutte le condizioni poste dalla disciplina agevolativa, ogni impresa consorziata applicherà il meccanismo di calcolo dell'agevolazione avendo riguardo alla quota di costi di competenza del periodo di imposta in cui intende beneficiare dell'agevolazione. In particolare, va verificata in capo a ciascuna impresa partecipante la sussistenza sia della condizione relativa all'importo minimo degli investimenti effettuati sia del loro incremento rispetto alla media di riferimento, con conseguente cumulo, a tali fini, tra gli investimenti effettuati per l'attività di ricerca svolta per il tramite del consorzio e gli eventuali ulteriori investimenti eleggibili connessi ad attività di ricerca svolte direttamente.

Nell'ipotesi in cui gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo siano effettuati da imprese che aderiscono a un "contratto di rete", ai fini dell'applicazione del meccanismo agevolativo, occorre distinguere, come rappresentato dalla circolare n. 5/E del 2016, se si tratta di "rete-contratto" o di "rete-soggetto".

Nel caso in cui la rete di imprese si configuri come "rete-contratto", ovvero sia priva di autonoma soggettività giuridica (e conseguentemente di autonoma capacità tributaria), gli atti posti in essere in esecuzione del programma comune di rete producono i loro effetti direttamente in capo alle imprese partecipanti.

Al riguardo, il citato documento di prassi, dopo aver richiamato le indicazioni fornite in materia dalle circolari n. 4/E del 15 febbraio 2011 e n. 20/E del 18 giugno 2013, ha precisato che come ai fini fiscali i costi e i ricavi derivanti dalla partecipazione ad un contratto di rete sono deducibili o imponibili per le singole imprese partecipanti, secondo le regole impositive fissate dal Tuir, così in relazione ai costi relativi ad attività di ricerca e sviluppo eleggibili, fatturati o “ribaltati” alle singole imprese, queste ultime hanno diritto al credito di imposta.

In altri termini, nel caso di adozione di un modello contrattuale “puro” di rete di imprese, alla luce della configurazione che assumono i rapporti tra le imprese partecipanti e la “rete”, soggetti “investitori” - e, in quanto tali, beneficiari dell’agevolazione - sono le singole imprese aderenti alla rete.

Di conseguenza, il meccanismo di calcolo del credito di imposta, compresa la verifica della sussistenza delle condizioni richieste per poter accedere al beneficio (*i.e.*, importo minimo degli investimenti nonché incremento degli stessi rispetto alla media di riferimento), verrà applicato in modo autonomo da ciascuna delle imprese aderenti alla rete:

- in relazione alla quota di costi, di competenza del periodo di imposta in cui intendono beneficiare dell’agevolazione, alle stesse direttamente imputati laddove gli investimenti effettuati in esecuzione del programma comune di rete siano stati posti in essere da parte del soggetto designato a svolgere l’ufficio di organo comune (che agisce in veste di mandatario con rappresentanza delle imprese aderenti), oppure

- in relazione alla quota di costi a queste “ribaltati” laddove gli investimenti siano stati posti in essere da un’impresa della rete o dall’impresa “capofila” (che operano senza rappresentanza),

con conseguente cumulo, ai fini del raggiungimento dell’importo minimo di investimenti nonché della sussistenza dell’incremento agevolabile, tra le attività di

ricerca eleggibili svolte in esecuzione del programma comune e le eventuali ulteriori attività svolte direttamente.

Nel caso in cui, invece, la rete di imprese dotata di fondo patrimoniale comune si configuri come “rete-soggetto”, cioè, mediante l’iscrizione del contratto di rete nella sezione ordinaria del registro delle imprese, acquisisca autonoma soggettività giuridica (e conseguentemente una capacità giuridica tributaria autonoma rispetto alla capacità giuridica delle singole imprese partecipanti), gli atti posti in essere in esecuzione del programma comune di rete producono i loro effetti direttamente in capo alla “rete-soggetto”.

In proposito, la circolare n. 20/E del 2013 ha precisato che le imprese che costituiscono una “rete-soggetto” non si impegnano a realizzare “direttamente” gli investimenti previsti dal programma comune, mediante la destinazione – “ideale” – al fondo patrimoniale di una quota di utili, ma, sottoscrivendo il contratto, si impegnano ad effettuare dei conferimenti in un soggetto “distinto” cui compete l’effettiva realizzazione degli investimenti previsti dal programma comune di rete.

Tale soggetto “distinto”, che diventa un autonomo soggetto passivo di imposta (con tutti i conseguenti obblighi tributari previsti *ex lege* in materia di imposte dirette ed indirette), ai fini fiscali, rientra, come ricordato anche dalla circolare n. 5/E del 2016, tra gli enti commerciali o non commerciali di cui all’articolo 73, comma 1, lettere *b*) e *c*) del Tuir (a seconda che svolga o meno attività commerciale in via principale o esclusiva).

Alla luce di quanto precede e coerentemente con la diversa configurazione che nella “rete-soggetto” assumono i rapporti tra le imprese partecipanti e la “rete”, ne deriva che, nel caso in cui il programma di rete preveda l’esecuzione di investimenti in attività di ricerca e sviluppo, l’effettiva realizzazione degli stessi nonché il rischio dell’attività svolta sono imputabili alla “rete-soggetto”, la quale, risultando essere un’“impresa” è, pertanto, il soggetto destinatario dell’agevolazione.

La “rete-soggetto”, quindi, applicherà in modo autonomo il meccanismo di calcolo del credito di imposta, avendo riguardo ai costi, connessi agli investimenti ammissibili effettuati in esecuzione del programma comune di rete, di competenza del periodo di imposta in cui intende beneficiare dell’agevolazione, ferma restando, in capo alla stessa, la sussistenza di tutte le condizioni poste dalla disciplina agevolativa, tra cui la verifica relativa al raggiungimento della soglia minima degli investimenti realizzati nonché l’incremento degli stessi rispetto alla media di riferimento.

4.7.2 Società costituite alla fine del 2014 e con primo esercizio “lungo”

Viene chiesto come determinare l’agevolazione per gli investimenti effettuati nel corso del 2015 da una società costituita, ad esempio, il 15 novembre 2014 ma con il primo periodo di imposta chiuso il 31 dicembre 2015.

Risposta

Per quantificare il credito di imposta, si ricorda che occorre procedere alla determinazione del valore da raffrontare con l’importo degli investimenti realizzati in ciascun periodo di imposta in relazione al quale si intende fruire dell’agevolazione, rappresentato dalla media aritmetica degli investimenti realizzati nei tre periodi di imposta precedenti a quello di prima applicazione dell’agevolazione.

Il triennio di riferimento per il calcolo della media degli investimenti pregressi è costituito dai tre periodi di imposta che precedono il primo periodo di applicazione dell’agevolazione.

Per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l’anno solare, il triennio di riferimento, per il calcolo della media degli investimenti effettuati, è compreso tra il 1° gennaio 2012 e il 31 dicembre 2014.

Nel caso di imprese che intraprendono l’attività durante il periodo di vigenza della misura agevolativa - come specificato dalla circolare n. 5/E del 16 marzo 2016

(paragrafo 3.1.2) - il credito di imposta va determinato avendo riguardo al valore complessivo degli investimenti realizzati in ciascun periodo di imposta per il quale si intende fruire dell'agevolazione, non esistendo valori di confronto in relazione ai quali calcolare l'incremento agevolabile.

Al riguardo, la citata circolare ha precisato che, agli effetti della corretta applicazione dell'agevolazione, devono considerarsi neocostituiti i soggetti in capo ai quali si verifichi l'effettivo avvio di una nuova attività imprenditoriale piuttosto che la continuazione di una vecchia attività in capo ad un "nuovo" soggetto.

Il documento di prassi ha altresì puntualizzato che resta fermo il potere dell'Amministrazione di effettuare un sindacato "anti abuso" nel caso di imprese costituite durante il periodo di vigenza dell'agevolazione a seguito di operazioni di riorganizzazione aziendale.

Tanto premesso, con riferimento alla fattispecie oggetto del quesito, si rileva preliminarmente che - sulla base del dato letterale dell'*articolo 3* - per la società il primo periodo di imposta agevolabile dovrebbe essere il periodo di imposta 2016.

Ai sensi della citata norma, infatti, l'agevolazione spetta "*a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014...*" ed è calcolata sulle spese sostenute in eccedenza rispetto alla media delle spese della medesima natura sostenute nei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015.

La società in questione viene costituita in data 15 novembre 2014 e chiude il suo primo esercizio sociale il 31 dicembre 2015.

Il periodo di imposta 15/11/2014-31/12/2015, relativamente al quale la società dichiara di voler fruire dell'agevolazione, non rientrerebbe fra quelli agevolabili ai sensi dell'*articolo 3* in quanto non "successivo", ma in corso alla data del 31 dicembre 2014.

Parimenti, detto periodo, essendo in corso alla data del 31 dicembre 2015, non rientra nemmeno tra quelli compresi nel calcolo della media.

La descritta “anomalia” deriva dal fatto che la società è stata costituita alla fine del 2014 ed ha optato per il primo esercizio “lungo”, per cui la data del 31/12/2014 e la data del 31/12/2015 sono comprese nello stesso esercizio.

L’applicazione letterale dell’*articolo 3* comporterebbe, pertanto, la possibilità di accedere al beneficio solo per cinque dei sei periodi agevolabili, atteso che il primo periodo di imposta della società non rientrerebbe né tra i periodi agevolabili né tra quelli inclusi nel calcolo della media.

Al fine di correggere la descritta anomalia, si ritiene che per i soggetti costituiti negli ultimi mesi del 2014 e con primo esercizio chiuso il 31 dicembre 2015, come nel caso sottoposto nel quesito, il primo esercizio sociale, anche se in corso e non “successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014”, possa in ogni caso essere considerato il primo esercizio agevolabile ai sensi dell’*articolo 3*.

4.8 Utilizzo del credito di imposta

4.8.1 Utilizzo per importi superiori al *plafond* massimo annuale

Nel caso in cui non si sia ancora fruito del credito di imposta complessivamente maturato per investimenti effettuati in più di un’annualità del periodo agevolato, si chiede se l’utilizzo in compensazione per importi superiori al *plafond* massimo riconosciuto annualmente a ciascun beneficiario incorra in profili sanzionatori.

Risposta

Si ricorda che la legge di bilancio 2017, intervenendo sul comma 3 dell’*articolo 3*, ha elevato, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016, a 20 milioni di euro (dagli originari 5 milioni di euro) l’importo massimo annuale del credito di imposta riconosciuto a ciascun beneficiario.

Si ricorda, altresì, che al fine di assicurare che l’importo del credito annualmente spettante non superi il limite massimo, secondo le indicazioni fornite

con circolare n. 5/E del 2016 (paragrafo 4), l'utilizzo in compensazione va effettuato presentando il modello F24 esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate (Entratel o Fisconline).

Poiché il controllo sul *plafond* massimo di compensabilità viene effettuato in capo a ciascun contribuente per "anno di riferimento", dal punto di vista operativo, al fine di evitare errori bloccanti, nel modello di versamento F24, presentato esclusivamente attraverso i servizi telematici Entratel o Fisconline, andrà indicato, quale "anno di riferimento", l'anno di maturazione del credito di imposta che si intende utilizzare.

Nell'ipotesi in cui, ad esempio, un contribuente, a fronte degli investimenti effettuati nel periodo di imposta 2016 (in cui il limite massimo del credito di imposta spettante è pari a 5 milioni di euro), maturi un credito di imposta pari a 5 milioni di euro di cui non fruisce nel 2017 e, a fronte degli investimenti effettuati nel periodo di imposta 2017 (in cui il limite massimo del credito di imposta spettante è pari a 20 milioni di euro), maturi un credito di imposta pari a 20 milioni di euro di cui non fruisce nel 2018, lo stesso potrà fruire negli anni successivi, oltre all'importo maturato nel 2017 (pari a 20 milioni di euro), anche di quello non utilizzato nell'anno precedente (pari a 5 milioni di euro).

Ipotizzando che il contribuente intenda utilizzare l'importo complessivamente maturato (pari a 25 milioni di euro) nel 2019, in sede di compilazione del modello di versamento F24, nella sezione "Erario" esporrà il codice tributo "6857" in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "*importi a credito compensati*" in cui indicherà separatamente l'importo di 5 milioni di euro e l'importo di 20 milioni di euro e, in corrispondenza di tali importi, valorizzerà il campo "*anno di riferimento*" con l'indicazione rispettivamente dell'anno "2016" e dell'anno "2017".

Quanto agli aspetti dichiarativi, considerato che la disciplina agevolativa (cfr. *articolo 3*, comma 8 e *articolo 6*, comma 1 del *decreto attuativo*) prevede che il credito di imposta deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al

periodo di imposta nel corso del quale sono stati sostenuti i costi ammissibili e, più precisamente, secondo le istruzioni contenute nella circolare n. 5/E del 2016 (paragrafo 4), nel quadro RU del modello di dichiarazione relativo al periodo di imposta in cui sono stati realizzati gli investimenti agevolati, nonché nel quadro RU dei modelli di dichiarazione relativi ai periodi di imposta successivi, fino a quello nel corso del quale se ne conclude l'utilizzo, la situazione sopra esemplificata andrà rappresentata esponendo:

- nel quadro RU del modello di dichiarazione relativo al periodo di imposta 2016, quale credito di imposta spettante nel periodo, l'importo di 5 milioni che va indicato anche a titolo di credito di imposta residuo da riportare nella successiva dichiarazione, nonché un importo pari a zero quale credito utilizzato in compensazione con il modello F24;

- nel quadro RU del modello di dichiarazione relativo al periodo di imposta 2017, l'importo di 5 milioni quale credito di imposta residuo dalla precedente dichiarazione e l'importo di 20 milioni a titolo di credito di imposta spettante nel periodo, nonché l'ammontare complessivo dei due importi, pari a 25 milioni a titolo di credito di imposta residuo da riportare nella successiva dichiarazione ed un importo pari a zero quale credito utilizzato in compensazione con il modello F24;

- nel quadro RU del modello di dichiarazione relativo al periodo di imposta 2018, gli stessi importi esposti nella dichiarazione relativa al periodo di imposta precedente nonché, attesa l'assenza di investimenti, un importo pari a zero quale credito di imposta spettante nel periodo;

- nel quadro RU del modello di dichiarazione relativo al periodo di imposta 2019, quale credito di imposta residuo dalla precedente dichiarazione, l'importo di 25 milioni che va indicato altresì come credito utilizzato in compensazione con il modello F24, avendo cura di indicare altresì un importo pari a zero, sia a titolo di credito di imposta spettante nel periodo, sia a titolo di credito di imposta residuo da riportare nella successiva dichiarazione.

4.8.2 Visto di conformità

Si chiede se l'utilizzo in compensazione del "credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo" per un ammontare superiore a 15.000 euro annui è soggetto all'obbligo di apposizione del visto di conformità sulla dichiarazione dalla quale emerge il credito.

Risposta

In base all'articolo 1, comma 574, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2013, i contribuenti che utilizzano in compensazione (ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241) i crediti relativi alle imposte sui redditi (Irpef e Ires) e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito e all'imposta regionale sulle attività produttive, per importi superiori a 15.000 euro annui, hanno l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità (di cui all'articolo 35, comma 1, lettera *a*) del decreto legislativo n. 241 del 1997) delle singole dichiarazioni dalle quali emerge il credito.

Al riguardo, si fa presente che l'articolo 3, comma 1, lett. *a*), del decreto legge 24 aprile 2017, n. 50 (pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 95 del 24 aprile 2017), modificando l'articolo 1, comma 574, della legge n. 147 del 2013 citata, ha previsto l'obbligo di apposizione del suddetto visto di conformità in caso di compensazioni per importi superiori a 5.000 euro.

In tema di "visto di conformità", con la circolare n. 10/E del 14 maggio 2014, è stato chiarito che il limite dei 15.000 euro, superato il quale scatta l'obbligo di apposizione del visto, è riferibile esclusivamente alla compensazione "orizzontale" dei crediti a seguito del richiamo all'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997 e, quindi non alla compensazione "verticale", ancorché questa venga effettuata mediante la delega di versamento.

Con la circolare n. 28/E del 25 settembre 2014 è stato, inoltre, chiarito che sono esclusi dall'obbligo di apposizione del visto di conformità i crediti il cui presupposto non sia direttamente riconducibile alle imposte sui redditi e relative addizionali, quali i crediti aventi natura strettamente agevolativa.

Con il medesimo documento di prassi è stato precisato altresì che non rileva, ai fini dell'esclusione dall'obbligo di apposizione del visto di conformità, la circostanza che il credito di imposta sia utilizzabile in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, senza limiti di importo.

Alla luce dei predetti chiarimenti, si ritiene, con riferimento all'agevolazione *de qua*, che l'utilizzo in compensazione del "credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo" per importi superiori al limite di cui all'articolo 1, comma 574, della legge n. 147, come modificato dall'articolo 3, comma 1, lett. *a*), del decreto legge n. 50 del 2017 (originariamente previsto in 15.000 euro ed ora fissato a 5.000 euro), non soggiace all'obbligo di apposizione del visto di conformità sul modello di dichiarazione in cui il credito viene indicato, atteso che lo stesso non è direttamente riconducibile alle imposte sui redditi ma ha natura strettamente agevolativa.

4.9 Adempimenti

4.9.1 Indicazione del credito di imposta nella dichiarazione dei redditi

Si chiede di sapere quali effetti possono derivare dalla mancata indicazione del credito di imposta nel quadro RU del modello di dichiarazione dei redditi.

Risposta

Per quanto concerne gli obblighi dichiarativi - che si ricorda consistere, in sostanza, nell'indicazione del credito di imposta nel quadro RU del modello di dichiarazione relativo al periodo di imposta in cui sono stati realizzati gli investimenti agevolati, nonché nel quadro RU dei modelli di dichiarazione relativi ai periodi di imposta successivi, fino a quello nel corso del quale se ne conclude

l'utilizzo - si osserva che né l'articolo 3 né il *decreto attuativo* prevedono l'indicazione in dichiarazione a pena di decadenza dal diritto all'agevolazione.

Dal suddetto adempimento, quindi, non dipende né il momento in cui sorge il diritto al credito di imposta né quello a partire è possibile la sua fruizione, stante l'automaticità del riconoscimento del credito stesso a seguito dell'effettuazione delle spese agevolate.

Ancorché l'inosservanza dell'adempimento non pregiudichi il diritto alla spettanza dell'agevolazione e la relativa fruizione, al fine di non vanificare la previsione normativa circa l'obbligo di indicazione in dichiarazione del credito di imposta, si precisa che la mancata esposizione nel quadro RU dei relativi dati va sanata mediante la presentazione da parte dell'impresa beneficiaria di una dichiarazione integrativa.

Si precisa, altresì, che l'omessa indicazione del credito di imposta nel quadro RU dei modelli di dichiarazione costituisce una violazione di natura meramente formale alla quale si rende applicabile la sanzione prevista per le "*violazioni relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni*" di cui all'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo 19 dicembre 1997, n. 471 (da 250 euro a 2.000 euro), con possibilità di avvalersi, ai fini sanzionatori, del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

4.9.2 Mancata indicazione del credito di imposta nel bilancio dell'esercizio 2015

Nella generalità dei casi, alla data di predisposizione del bilancio dell'esercizio 2015, non erano ancora note le istruzioni relative al meccanismo agevolativo, fornite con la circolare n. 5/E del 16 marzo 2016, e, pertanto, molte imprese, prudenzialmente, non hanno contabilizzato il credito di imposta maturato in relazione agli investimenti effettuati nel corso del 2015. Si chiede quali siano le conseguenze di tale mancata indicazione nel suddetto bilancio.

Risposta

In linea generale, si osserva che la disciplina agevolativa non subordina il diritto alla spettanza del credito di imposta, né la sua concreta fruizione, alla rilevazione in bilancio del relativo provento.

Qualora si sia ritenuto prudenzialmente di non indicare il credito di imposta nel bilancio di esercizio 2015, il provento non rilevato nel conto economico, quale contropartita del credito di imposta, costituirà un componente positivo nell'esercizio successivo nel presupposto che la rilevazione avvenga nel rispetto di corretti principi contabili.

Al riguardo, si ricorda che il credito di imposta non concorre alla formazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi né alla determinazione del valore della produzione ai fini Irap, di conseguenza, occorrerà operare una corrispondente variazione in diminuzione per rendere irrilevante fiscalmente tale componente positivo.

4.9.3 Allegazione al bilancio della certificazione contabile

Si chiede di chiarire meglio il concetto di “allegazione al bilancio” della certificazione contabile.

Si chiede, altresì, se la certificazione contabile della documentazione richiesta per poter fruire dell'agevolazione possa essere ottenuta anche oltre il termine indicato nella circolare n. 5/E del 2016.

Risposta

In materia di adempimenti documentali che i soggetti beneficiari sono tenuti a rispettare, ai fini dei successivi controlli, va preliminarmente ricordato che la disciplina agevolativa richiede la predisposizione di “*apposita documentazione contabile*” che deve essere “*certificata*” da un revisore o di una società di revisione legale dei conti iscritti nel registro dei revisori legali.

L'obbligo di certificazione contabile della documentazione è previsto con riferimento alle imprese non soggette a revisione legale dei conti e prive di un collegio sindacale, le quali devono avvalersi di un revisore o di una società di revisione legale dei conti che certifichi la documentazione contabile richiesta per fruire dell'agevolazione, al fine di attestare la regolarità formale della documentazione nonché l'effettività dei costi sostenuti per gli investimenti in ricerca e sviluppo.

Resta fermo, come precisato nella circolare n. 5/E del 2016 (paragrafo 7), che le imprese con bilancio certificato sono comunque tenute a predisporre la documentazione contabile idonea a dimostrare la spettanza del credito di imposta.

Ciò posto, in merito alla previsione normativa secondo cui "*tale certificazione deve essere allegata al bilancio*", il citato documento di prassi ha chiarito che, ai fini dei successivi controlli, la documentazione contabile certificata deve essere conservata ed esibita unitamente al bilancio e che la medesima documentazione va certificata entro la data di approvazione del bilancio ovvero, per i soggetti che non sono tenuti all'approvazione del bilancio, entro il termine di 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio in cui sono stati effettuati gli investimenti ammissibili.

Ad ulteriore specificazione dei chiarimenti forniti nella menzionata circolare, si precisa che la previsione normativa di "allegazione al bilancio" va intesa nel senso che i soggetti tenuti alla redazione del bilancio non devono materialmente allegare al bilancio d'esercizio, depositato presso il registro imprese della Camera di Commercio, la documentazione contabile oggetto di certificazione, in quanto è sufficiente che, una volta predisposta, sia conservata e resa disponibile, insieme al bilancio, al momento del controllo.

Quanto al mancato rispetto del termine entro cui deve essere certificata la documentazione contabile, si precisa che tale inosservanza non inficia il diritto al credito di imposta e costituisce una violazione meramente formale, non

sanzionabile. Resta fermo quanto specificato nel precedente paragrafo 4.6 in merito alla possibilità di beneficiare della parte di credito di imposta corrispondente alle spese di certificazione contabile a decorrere dal giorno successivo alla data di ultimazione della prestazione del certificatore.

Parimenti, non inficia il diritto al credito di imposta la mancata “allegazione” al bilancio, nei termini dianzi intesi, della certificazione contabile.

Tale omissione costituisce, tuttavia, una violazione di natura formale ai sensi dell’articolo 8, comma 2, del decreto legislativo 19 dicembre 1997, n. 471, alla quale si rende applicabile la sanzione da 250 euro a 2.000 euro, prevista dal comma 1 dell’articolo 8 citato, con possibilità di avvalersi, ai fini sanzionatori, del ravvedimento operoso di cui all’articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

4.9.4 Certificazione contabile delle spese pregresse

Si chiede conferma che per le spese che rientrano nel computo della media non è necessaria alcuna certificazione contabile né relazione sottoscritta, risultando a tal fine sufficiente il “prospetto” di cui si chiede la predisposizione nel paragrafo 7 della circolare n. 5/E del 2016. Si chiede, inoltre, di sapere se il suddetto prospetto debba essere anch’esso oggetto di certificazione.

Risposta

In base alla disciplina agevolativa, le imprese beneficiarie sono tenute a rispettare, ai fini dei successivi controlli, una serie di adempimenti documentali.

Al riguardo, si fa presente che la circolare n. 5/E del 2016 (paragrafo 7) ha specificato che gli obblighi documentali e di certificazione (laddove quest’ultimo obbligo sia previsto), oltre a riguardare gli investimenti realizzati nel periodo di imposta in relazione al quale le imprese intendono beneficiare dell’agevolazione, sussistono anche in riferimento agli investimenti pregressi sulla base dei quali è

calcolato l'incremento agevolabile ai fini della determinazione del credito di imposta.

Inoltre, a completamento delle indicazioni concernenti la documentazione che tutte le imprese sono tenute a conservare e a produrre in sede di controllo, la menzionata circolare ha precisato che, in considerazione della natura automatica e delle modalità di determinazione dell'incentivo, è altresì necessario che le imprese beneficiarie conservino, oltre alla documentazione idonea a dimostrare, l'ammissibilità, l'effettività e l'inerenza delle spese sostenute, anche un prospetto recante "l'elencazione analitica degli investimenti realizzati nei periodi di imposta precedenti ed utilizzati per la base di calcolo della quota incrementale che determina l'ammontare del credito di imposta".

Da quanto finora rappresentato si evince che il menzionato prospetto non costituisce un documento sostitutivo, ma aggiuntivo alla documentazione contabile e alle relazioni richieste a supporto delle spese pregresse che rientrano nel computo della media, nonché alla stessa certificazione (laddove prevista), necessarie a dimostrare la spettanza del credito per il periodo di imposta in cui si intende beneficiare dell'agevolazione.

A differenza della predetta documentazione contabile, il prospetto che le imprese sono tenute a predisporre e conservare non è oggetto di certificazione e deve riportare i costi sostenuti e considerati rilevanti per il calcolo dell'agevolazione ricollegati in modo esplicito e distinto a specifiche fasi delle singole attività di ricerca e sviluppo intraprese o a singoli progetti o ai programmi di ricerca e sviluppo.

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

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA
Rossella Orlandi
(firmato digitalmente)