



Circolare informativa per la clientela
n. 29/2016 del 15 settembre 2016

AGEVOLAZIONI PER LE IMPRESE: CREDITO DI IMPOSTA NEL MEZZOGIORNO E ATTIVITÀ DI R&S

- 1. Credito di imposta nel Mezzogiorno: chiarimenti delle Entrate**
- 2. Valorizzazione e imputazione costi nel bonus fiscale ricerca e sviluppo**
- 3. Conclusioni**

L'Agenzia delle Entrate ha emanato nel mese di agosto **due interessanti** documenti di prassi ministeriale in materia di agevolazioni per le imprese; con la C.M. 3 agosto 2016, n. 34/E, ha fornito importanti chiarimenti sulla **disciplina del credito d'imposta** per gli investimenti destinati agli stabilimenti produttivi situati **nel Mezzogiorno**, introdotto dall'art. 1, co. da 98 a 108, L. 28 dicembre 2015, n. 208 (Legge di Stabilità 2016); si tratta dell'agevolazione a **favore delle imprese** che, dal 1° gennaio 2016 al 31 dicembre 2019, acquisiscono **beni strumentali nuovi**, che fanno parte di un progetto di investimento iniziale, destinati a **strutture produttive ubicate** nelle zone assistite delle regioni Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia, Molise, Sardegna e Abruzzo.

Con la **R.M. 3 agosto 2016, n. 66/E** l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, con riferimento al credito d'imposta per **attività di ricerca e sviluppo** l'incidenza dei contributi sui costi sostenuti **non deve essere valutata** in relazione a **specifici progetti di ricerca** ma per **singole categorie** di costi ammissibili.

1. Credito di imposta nel Mezzogiorno: chiarimenti delle Entrate

L'Agenzia delle Entrate, con la C.M. **3 agosto 2016, n. 34/E**, fornisce importanti chiarimenti sulla disciplina del **credito d'imposta** per gli investimenti destinati agli **stabilimenti produttivi situati nel Mezzogiorno**, introdotto dall'art.1, co. da 98 a 108, L. 28 dicembre 2015, n. 208 (Legge di Stabilità 2016).

Con il cd. **credito di imposta** nel Mezzogiorno **sono agevolati** gli **investimenti in macchinari, impianti e attrezzature** varie, purché nuovi. L'Agenzia delle Entrate precisa, nel documento in commento, i presupposti soggettivi ed oggettivi di accesso al beneficio, le **modalità di calcolo** e di utilizzo dell'incentivo, le ipotesi di cumulo con altre agevolazioni, fornendo in particolare **chiarimenti sul cd. super-ammortamento** e sugli adempimenti necessari per la **corretta fruizione** del credito di imposta.

Beneficiari dell'agevolazione

L'ambito soggettivo di applicazione dell'agevolazione è individuato dal primo periodo, del co. 98 della L. 208/2015, meglio conosciuta come la **L. di Stabilità 2016**, ai sensi del quale il credito di imposta è attribuito «alle imprese che effettuano l'acquisizione dei beni strumentali nuovi indicati nel co. 99, destinati a strutture produttive ubicate nelle zone assistite delle regioni Campania, Puglia, Basilicata, Calabria e Sicilia, (...) e nelle zone assistite delle regioni Molise, Sardegna e Abruzzo, (...), a decorrere dal 1° gennaio 2016 e fino al 31 dicembre 2019».

Destinatari di tale beneficio, pertanto, sono tutti i **sogetti titolari** di reddito d'impresa, individuabili in base all'art. 55, D.P.R. 917/1986, **indipendentemente dalla natura giuridica** assunta, che effettuano nuovi investimenti destinati a **strutture produttive** situate nelle aree ammissibili.

Sotto il profilo soggettivo, il **credito di imposta è riservato**, come anticipato, alle piccole, alle medie e alle grandi imprese, purché effettuino investimenti destinati a **strutture produttive ubicate** nelle zone previste e più precisamente nelle regioni Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia, Molise, Sardegna e Abruzzo.

Sono considerate piccole imprese quelle che contestualmente **hanno meno di 50 occupati** e un fatturato annuo oppure un totale di bilancio annuo **non superiore a 10 milioni di euro**. Sono medie imprese, invece, quelle che contestualmente hanno **meno di 250 occupati** e un fatturato annuo **non superiore a 50 milioni di euro** oppure un totale di bilancio annuo **non superiore a 43 milioni di**

euro. Le imprese che **non rientrano nei parametri** di cui sopra sono da considerarsi **come grandi imprese**.

Quali sono gli investimenti agevolabili

Il co. 99, dell'art. 1, L. di Stabilità 2016, individua la tipologia di investimenti per i quali è **possibile usufruire** dell'agevolazione; risultano agevolabili gli investimenti in macchinari, impianti e attrezzature varie, relativi alla creazione di un **nuovo stabilimento**, all'ampliamento della capacità di uno stabilimento esistente, alla **diversificazione della produzione** di uno stabilimento per ottenere prodotti **mai fabbricati precedentemente** e a un cambiamento fondamentale del **processo produttivo complessivo** di uno stabilimento esistente, ovvero, per le **grandi imprese localizzate** nelle aree di cui all'art. 107, par. 3, lett. c), TFUE, **quelli a favore** di una nuova attività economica (cfr. art. 2, punto 49 e 51, art. 2, del regolamento citato).

La circolare delle Entrate è del parere di escludere dall'agevolazione gli investimenti di **mera sostituzione** in quanto gli stessi non possono essere mai considerati **«investimenti iniziali»**.

Quanto ai requisiti dei beni agevolabili, il riferimento ai «beni strumentali» comporta che i beni oggetto di investimento **devono caratterizzarsi** per il requisito della «strumentalità» rispetto **all'attività esercitata dall'impresa** beneficiaria del **credito d'imposta**.

I beni, conseguentemente, devono essere di **uso durevole** ed atti ad essere impiegati come **strumenti di produzione** all'interno del **processo produttivo dell'impresa**. Sono pertanto esclusi i beni **autonomamente destinati** alla **vendita** (cd. **beni merce**), come pure quelli trasformati o assemblati per l'ottenimento di **prodotti destinati** alla vendita.

Si ritengono ugualmente **esclusi i materiali di consumo**.

La circolare evidenzia che il co. 98, dell'art. 1, L. di Stabilità 2016, prevede espressamente che il credito di imposta riguarda gli investimenti in beni strumentali **«nuovi»**. Conseguentemente, l'agevolazione **non spetta per gli investimenti** in beni a **qualunque titolo** già utilizzati.

Casi particolari

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare in commento evidenzia che può essere oggetto dell'agevolazione in esame anche il **bene che viene esposto in show room** ed utilizzato esclusivamente dal rivenditore al **solo scopo dimostrativo**, in quanto l'esclusivo utilizzo del bene da parte del rivenditore ai **solli fini dimostrativi** non fa perdere al bene il **requisito della novità**.

Con riguardo ai beni complessi, alla realizzazione dei quali abbiano concorso **anche beni usati**, la circolare precisa che il requisito della «novità» sussiste in relazione **all'intero bene**, purché l'entità del costo relativo ai beni usati, individuato secondo il principio di competenza di cui all'art. 109 D.P.R. 917/1986, **non sia prevalente**, anche per effetto di **eventuali oneri capitalizzati**, rispetto al costo complessivamente sostenuto.

Tale circostanza dovrà sussistere sia nell'ipotesi di bene **realizzato in economia**, sia nell'ipotesi di **acquisto a titolo derivativo** da terzi di un **bene complesso** che incorpora anche un **bene usato**.

In tale ultimo caso, il cedente **dovrà attestare** che il costo del bene usato **non è di ammontare** prevalente rispetto al costo complessivo.

Maxi-ammortamento

La circolare evidenzia che l'**ammontare dell'investimento (lordo)** ammissibile all'agevolazione è dato, per ciascun periodo agevolato e per ciascuna struttura produttiva, dal **costo complessivo** delle acquisizioni di **macchinari, impianti e attrezzature varie**. Ai fini della determinazione dell'investimento netto su cui calcolare il credito di imposta, l'investimento lordo deve essere decurtato degli **ammortamenti fiscali** dedotti nel periodo di imposta, ad eccezione di quelli dedotti in applicazione dell'art. 1, co. da 91 a 94, L. 28 dicembre 2015, n. 208 (cd. super-ammortamento), relativi ai **medesimi beni appartenenti alla struttura produttiva** nella quale si effettua il nuovo investimento. Per medesimi beni devono intendersi quei beni appartenenti ad **una delle categorie richiamate dalla norma**.

La circolare delle Entrate rileva, pertanto, che deve trattarsi di **beni strumentali rientranti** nelle categorie di **impianti, macchinari e/o attrezzature**. Tuttavia, nel calcolo dell'investimento ammissibile **non rilevano** gli ammortamenti dei beni che formano oggetto **dell'investimento agevolato**, che, pertanto, **non devono essere sottratti** dall'importo complessivo dell'investimento lordo.

2. Valorizzazione e imputazione costi nel bonus fiscale ricerca e sviluppo

Ai fini del calcolo dell'agevolazione, occorre raggruppare **tutti gli investimenti ammissibili** per categorie assumendo, quale costo rilevante, il **costo di competenza** del periodo per il quale si intende fruire del beneficio, al lordo della parte di contributo ricevuto. È questo uno dei principali chiarimenti che è contenuto nella R.M. **3 agosto 2016**, n. **66/E** con la quale l'Agenzia delle Entrate si sofferma sul credito di imposta per **attività di ricerca e sviluppo** ai sensi dell'art. 3, del D.L. 23 dicembre 2013, n. 145, convertito con modificazioni dalla L. 21 febbraio 2014, n. 9, come modificato dal co. 35, dell'art. 1, della L. 23 dicembre 2014, n. 190, la cd. Legge di Stabilità 2015.

La società istante dichiara di **avere realizzato**, a decorrere dall'esercizio 2015, un **progetto di ricerca e sviluppo** per il quale intenderebbe beneficiare dell'agevolazione fiscale di cui all'art. 3, D.L. 23 dicembre 2013, n. 145. La società rappresenta, altresì, di aver realizzato, «a decorrere dal 2013, **due diversi progetti di ricerca e sviluppo** a fronte dei quali ha avuto accesso a due differenti agevolazioni previste dall'Unione Europea». In particolare, per la realizzazione del primo progetto denominato «Progetto A» ha partecipato al bando comunitario «Programma X» che prevede l'erogazione di un contributo in conto capitale «pari al 50% delle **spese totali** del budget di progetto». Tale progetto, è stato avviato nel mese di dicembre 2014, senza sostenimento di costi di competenza in tale annualità ed è **ancora in corso** di realizzazione nel 2016.

Per il secondo progetto denominato «B» la società ha partecipato al bando comunitario «Programma Y», che prevede l'erogazione di un **contributo in conto capitale**, pari al 100% «del costo di personale altamente qualificato addetto al progetto di ricerca».

La società fa presente che tale progetto è **ancora in corso nel 2016** e che «esiste anche una parte del costo di tale figura addetta ad attività di ricerca che non è coperta dal contributo comunitario in quanto **non contemplata nella domanda** originariamente presentata al legislatore comunitario».

Tenuto conto che l'agevolazione fiscale è **calcolata**, secondo il **metodo incrementale**, sull'investimento realizzato in eccedenza rispetto a quello medio effettuato nei **tre periodi di imposta** precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015, la società istante pone una serie di quesiti, al fine di conoscere sostanzialmente:

1. la **corretta valorizzazione** dei costi rilevanti ai fini della determinazione dell'agevolazione, sia con riferimento al **periodo d'imposta** per il quale si intende fruire dell'agevolazione (2015), sia ai periodi d'imposta rilevanti per il **calcolo della media di riferimento** (2012, 2013 e 2014), ovverosia se detti costi debbono **essere assunti al lordo** o al netto dei contributi comunitari ricevuti;
2. la **corretta imputazione dei costi ai periodi d'imposta** rilevanti ai fini del calcolo dell'agevolazione (periodo **d'imposta agevolabile** e periodi d'imposta rilevanti ai fini del calcolo della media).

Analisi dell'Agenzia delle Entrate

L'Agenzia delle Entrate rileva preliminarmente che, ai fini **dell'applicazione del credito di imposta per l'attività di ricerca e sviluppo**, devono sussistere tutti i **presupposti e le condizioni** previste dalla relativa normativa, primaria e di attuazione.

I tecnici delle Entrate evidenziano che la normativa vigente riconosce a tutte le imprese che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo, «a decorrere dal **periodo d'imposta successivo** a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2019», **un credito di imposta** per investimenti in misura pari al **25 %** «delle spese **sostenute in eccedenza rispetto** alla media dei medesimi investimenti realizzati nei **tre periodi d'imposta precedenti** a quello in corso al 31 dicembre 2015».

Con D.M. del 27 maggio 2015 del Ministro dell'Economia e delle Finanze, di concerto con il Ministro dello Sviluppo Economico **sono state adottate** le disposizioni applicative dell'agevolazione.

L'Agenzia delle Entrate ricorda che, con la C.M. 16 marzo 2016, n. 5/E, sono stati forniti chiarimenti in merito alla agevolazione in parola.

Con riferimento al **meccanismo concreto** di determinazione del beneficio, i tecnici delle Entrate evidenziano che il **credito di imposta è riconosciuto** a condizione che «la spesa complessiva per investimenti in attività di ricerca e sviluppo effettuata in ciascun periodo d'imposta in relazione al quale si intende fruire dell'agevolazione ... **ecceda la media dei medesimi** investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta **precedenti** a quello in corso al 31 dicembre 2015».

I tecnici delle Entrate evidenziano che nei limiti della **spesa incrementale complessiva**, costituita dalla differenza positiva tra **l'ammontare degli investimenti realizzati** nel periodo di imposta per il quale si intende fruire dell'agevolazione e **l'investimento medio relativo ai tre periodi d'imposta** rilevanti per il confronto, il beneficio è **calcolato** applicando:

1. **l'aliquota del 25%** sull'incremento registrato dalla categoria di costi rappresentata dalle quote di ammortamento delle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio e dalle spese relative a **competenze tecniche e private industriali**;
2. **l'aliquota del 50%** sull'incremento registrato dalla categoria di costi rappresentata dalle spese per il **personale altamente qualificato**, impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo, e dalle spese relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese, comprese le start-up innovative.

3. Conclusioni

Con riferimento alla **valorizzazione dei costi**, come precisato dal documento di prassi ministeriale veicolato nella C.M. 5/E/2016 gli **stessi vanno assunti al lordo** di altri **contributi pubblici o agevolazioni** ricevuti sui medesimi costi, attesa l'assenza di un divieto di cumulo dell'agevolazione in questione **con altre misure di favore**. In ogni caso, l'importo risultante dal cumulo **non può essere superiore** ai costi sostenuti.

L'imputazione degli investimenti in ricerca e sviluppo avviene secondo le regole generali di competenza fiscale, previste dall'art. 109, D.P.R. 917/1986.

Con riferimento ai dubbi interpretativi rappresentati dall'istante, riguardanti la **corretta valorizzazione dei costi** in presenza di contributi concessi per i medesimi costi, nonché la **corretta imputazione temporale** degli stessi, l'Agenzia delle Entrate rileva che ai fini del calcolo dell'agevolazione, l'istante **deve raggruppare** tutti gli investimenti **ammissibili per categorie assumendo**, quale costo rilevante, il **costo di competenza del periodo** per il quale intende fruire del beneficio al lordo della parte di contributo ricevuto con riferimento al medesimo costo, anche nel caso in cui il **contributo sia pari all'intero costo**.

In rispetto al **principio di omogeneità** dei valori, i criteri di valorizzazione dei costi al lordo del contributo e di competenza valgono anche ai fini della individuazione dei costi rilevanti per il **calcolo della media di raffronto**.

I tecnici delle Entrate evidenziano che **l'incidenza dei contributi** sui costi sostenuti **non deve essere valutata** in relazione a specifici progetti di ricerca **ma per singole categorie** di costi ammissibili.

Nel caso rappresentato nell'istanza **è necessario considerare** sia nel **calcolo della media** che nella determinazione degli investimenti eleggibili nel periodo per cui si intende fruire del beneficio, **tutti i costi riferibili alle categorie agevolabili** e sempre al **lordo del contributo ricevuto**.

Di conseguenza, conclude la risoluzione delle Entrate, devono essere **assunti per intero** nella base di calcolo del beneficio anche i **costi relativi al personale altamente qualificato** finanziati al cento % dai contributi comunitari, come quelli **relativi al «Progetto B»**.