



VIMERCATI S.P.A.

DOSSIER TECNICO

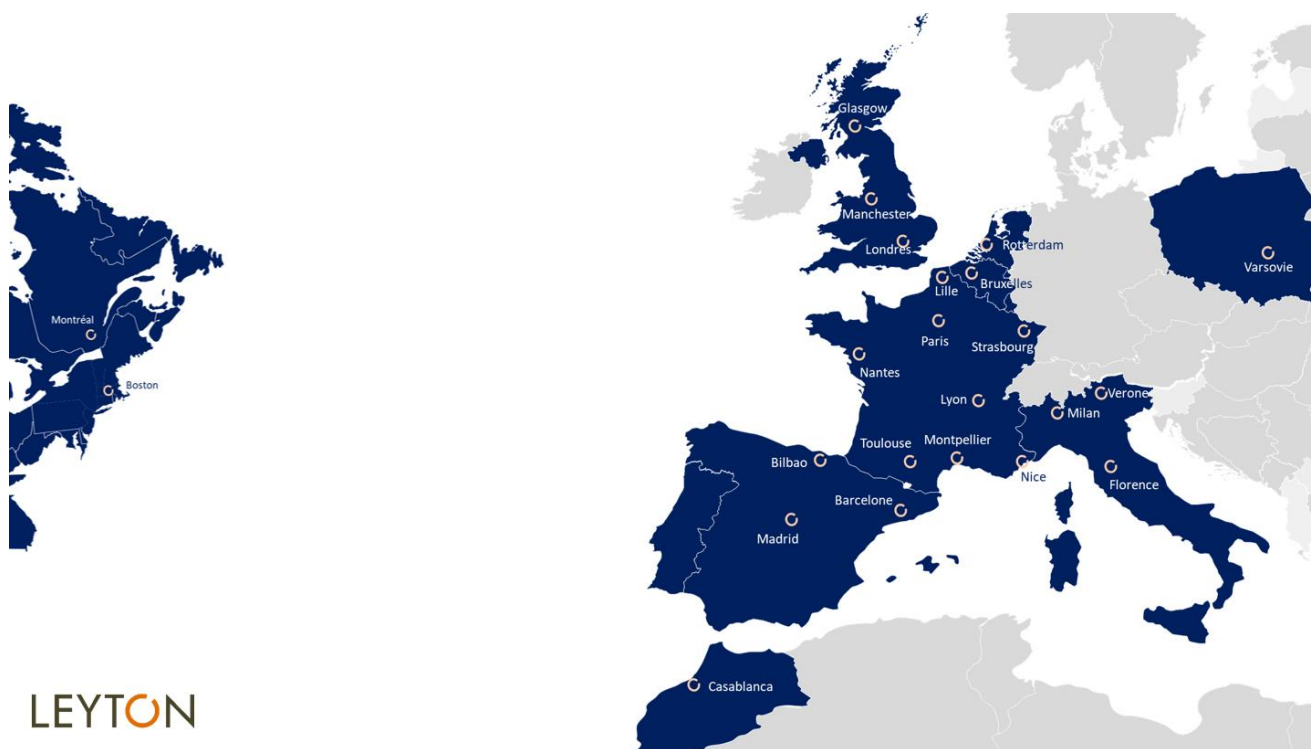
VALUTAZIONE RISCHIO CREDITO D'IMPOSTA RICERCA E SVILUPPO - MEDIA
TRIENNIO 2012 - 2013 - 2014

INDICE

Profilo aziendale Leyton	3
Introduzione al dossier tecnico	4
SEZIONE 1 Ricerca e Sviluppo: definizione e normativa	5
Definizioni della disciplina comunitaria	6
Manuale di Frascati	7
I cinque criteri di identificazione delle attività di R&S	9
Scheda di sintesi normativa	12
Tabella principi applicati	14
Scheda di sintesi della normativa	15
SEZIONE 02 Analisi della media storica di riferimento	19
Premessa	20
Analisi della vulnerabilità	22
Analisi del calcolo della Media	23
Conclusioni	24

Profilo aziendale Leyton

Leyton Italia è una società di consulenza appartenente ad un gruppo internazionale specializzato nel miglioramento delle performance globali delle Aziende. La società è stata costituita a Parigi nel 1997 ed è presente ad oggi in 10 Paesi in Europa e oltreoceano: Belgio, Canada, Francia, Italia Marocco, Paesi Bassi, Polonia, Regno Unito, Spagna, Stati Uniti.



L'attività di Leyton si struttura, principalmente, in 3 ambiti:

- Il finanziamento dell'innovazione;
- La creazione del network della conoscenza;
- La gestione di servizi esternalizzati ad alto valore per l'impresa.

Leyton sostiene le imprese nel conseguimento di benefici concreti grazie all'esperienza e professionalità costantemente riconosciute dal mercato. I nostri interventi creano valore, sostengono la competitività e generano profitti.

Introduzione al dossier tecnico

Il dossier tecnico elaborato da LEYTON ITALIA S.r.l. vuole essere uno strumento in grado di esaminare i punti di vantaggio e le criticità riscontrate rispetto alla documentazione presente in azienda relativamente alle attività di R&S condotte dall'azienda nel corso del triennio di riferimento, ossia gli esercizi 2012 – 2013 – 2014.

Il dossier in essere può avere diverse destinazioni d'uso, quali, a titolo meramente esemplificativo:

- / Supporto alla gestione amministrativa dei progetti con valutazione della loro ammissibilità alla disciplina agevolativa che, negli anni, ha subito progressive modifiche e integrazioni;
- / Trasferimento delle informazioni all'area tecnica in modo da consapevolizzare come le diverse attività possono essere valutate e il tipo di limitazioni che sussistono;
- / Valutazione della solidità della documentazione tecnica a supporto delle attività rendicontate e loro caratterizzazione nelle diverse tipologie di progetti di innovazione;
- / Mera valutazione all'ammissibilità agli incentivi fiscali legati alle attività di Ricerca e Sviluppo attraverso l'utilizzo dei dettami della normativa vigente.

Il dossier tecnico rileva il dettaglio delle attività svolte nell'esercizio fiscale basandosi sulla documentazione esistente e valutandone la vulnerabilità in caso di possibile controllo degli Enti preposti.

Il presente dossier tecnico contiene osservazioni e suggerimenti, laddove necessario, per migliorare i supporti a sostegno delle attività.

SEZIONE 1

Ricerca e Sviluppo: definizione e normativa

Definizioni della disciplina comunitaria

Per **ricerca fondamentale** si intendono lavori sperimentali o teorici svolti soprattutto per acquisire nuove conoscenze sui fondamenti di fenomeni e di fatti osservabili, senza che siano previste applicazioni o utilizzazioni commerciali dirette.

Per **ricerca industriale** si intende ricerca pianificata o indagini critiche miranti ad acquisire nuove conoscenze e capacità, da utilizzare per sviluppare nuovi prodotti, processi o servizi o apportare un notevole miglioramento dei prodotti, processi o servizi esistenti. Essa comprende la creazione di componenti di sistemi complessi e può includere la costruzione di prototipi in ambiente di laboratorio o in un ambiente dotato di interfacce di simulazione verso sistemi esistenti e la realizzazione di linee pilota, se ciò è necessario ai fini della ricerca industriale, in particolare ai fini della convalida di tecnologie generiche.

Per **sviluppo sperimentale** si intende l'acquisizione, la combinazione, la strutturazione e l'utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica, commerciale e di altro tipo allo scopo di sviluppare prodotti, processi o servizi nuovi o migliorati. Rientrano in questa definizione anche altre attività destinate alla definizione concettuale, alla pianificazione e alla documentazione concernenti nuovi prodotti, processi o servizi. Rientrano nello sviluppo sperimentale la costruzione di prototipi, la dimostrazione, la realizzazione di prodotti pilota, test e convalida di prodotti, processi o servizi nuovi o migliorati, effettuate in un ambiente che riproduce le condizioni operative reali laddove l'obiettivo primario è l'apporto di ulteriori miglioramenti tecnici a prodotti, processi e servizi che non sono sostanzialmente definitivi. Lo sviluppo sperimentale può quindi comprendere lo sviluppo di un prototipo o di un prodotto pilota utilizzabile per scopi commerciali che è necessariamente il prodotto commerciale finale e il cui costo di fabbricazione è troppo elevato per essere utilizzato soltanto a fini di dimostrazione e di convalida. Lo sviluppo sperimentale non comprende tuttavia le modifiche di routine o le modifiche periodiche apportate a prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione e servizi esistenti e ad altre operazioni in corso, anche quando tali modifiche rappresentino miglioramenti.

Manuale di Frascati

Nel giugno 1963, l'OCSE (Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico) ha incontrato esperti nazionali sulle statistiche di ricerca e sviluppo sperimentale (R&S) presso la Villa Falconieri di Frascati.

Il risultato è stata la prima versione ufficiale della proposta di prassi standard per le indagini di Ricerca e Sviluppo, che è venuto per essere meglio conosciuto come il Manuale di Frascati.

Il Manuale è fondamentalmente un documento tecnico, che fornisce definizioni accettate a livello internazionale di R&S ed è una pietra miliare dell'OCSE. Nel 2015 si è redatta la settima edizione, attualmente in vigore.

Comprende alcune definizioni fondamentali, a partire da quella relativa all'attività di ricerca e sviluppo, ossia: il complesso di attività creative intraprese in modo sistematico sia per accrescere l'insieme delle conoscenze (compresa la conoscenza dell'uomo, della cultura e della società), sia per utilizzare tali conoscenze in nuove applicazioni.

Definizione di ricerca e sviluppo sperimentale

La ricerca e lo sviluppo sperimentale comprendono lavori creativi e sistematici intrapresi per aumentare il patrimonio delle conoscenze, comprese quelle relative all'umanità, alla cultura e alla società, e per concepire nuove applicazioni delle conoscenze disponibili.

Una serie di caratteristiche comuni identifica le attività di R&S, anche se queste sono svolte da esecutori diversi. Le attività di ricerca e sviluppo possono essere finalizzate al raggiungimento di obiettivi specifici o generali. La ricerca e lo sviluppo sono sempre orientati verso nuove scoperte, basate su concetti (e la loro interpretazione) o ipotesi originali. Il loro esito finale è molto incerto (o almeno la quantità di tempo e risorse necessarie per raggiungerlo), sono pianificate e preventivate (anche se realizzate da individui), e sono finalizzate a produrre risultati che potrebbero essere liberamente trasferiti o scambiati in un mercato. Affinché un'attività sia un'attività di ricerca e sviluppo, deve soddisfare cinque criteri fondamentali:

- / Novità
- / Creatività
- / Incertezza
- / Sistematicità
- / Trasferibilità e/o riproducibilità

Tutti e cinque i criteri devono essere soddisfatti, almeno in linea di principio, ogniqualvolta venga intrapresa un'attività di R&S su base continuativa o occasionale. La definizione di R&S appena data è coerente con la definizione di R&S utilizzata nelle precedenti edizioni del manuale di Frascati e copre la stessa gamma di attività.

Il termine "ricerca e sviluppo" comprende tre tipi di attività: la ricerca di base, la ricerca applicata e lo sviluppo sperimentale. La ricerca di base è un lavoro sperimentale o teorico intrapreso principalmente per acquisire nuove conoscenze sui fondamenti di fenomeni e fatti osservabili, senza particolari applicazioni o utilizzi in vista. La ricerca applicata è un'indagine originale intrapresa per acquisire nuove conoscenze. Essa è tuttavia diretta principalmente verso uno scopo o un obiettivo specifico e pratico. Lo sviluppo sperimentale è un lavoro sistematico, basato sulle conoscenze acquisite dalla ricerca e dall'esperienza pratica e sulla produzione di conoscenze supplementari, finalizzato alla creazione di nuovi prodotti o processi o al miglioramento di prodotti o processi esistenti. Questi tre tipi di R&S sono esaminati più nel dettaglio nella sezione 2.5.

Il presente manuale segue la convenzione del Sistema dei conti nazionali in cui il termine "prodotto" fa riferimento a un bene o a un servizio (CE et al. 2009: par. 2.36). In tutto il manuale, per "processo" si intende la trasformazione degli input in output, e la loro consegna, o in strutture o pratiche organizzative.

L'ordine in cui appaiono i tre tipi di attività di R&S non è inteso a suggerire che la ricerca di base porti alla ricerca applicata e quindi allo sviluppo sperimentale. I flussi di informazioni e conoscenze nel sistema di R&S sono numerosi. Lo sviluppo sperimentale può informare la ricerca di base e non vi è motivo per cui la ricerca di base non possa condurre direttamente a nuovi prodotti o processi.

Attività e progetti di ricerca e sviluppo

Per "attività di ricerca e sviluppo" si intende la somma delle azioni intraprese deliberatamente dagli esecutori di attività di ricerca e sviluppo al fine di generare nuove conoscenze. Nella maggior parte dei casi, le attività di R&S possono essere raggruppate in "progetti di R&S". Ogni progetto di ricerca e sviluppo consiste in una serie di attività di ricerca e sviluppo, è organizzato e gestito per uno scopo specifico e ha i propri obiettivi e i risultati previsti, anche al livello più basso di attività formale. Il concetto di progetto di ricerca e sviluppo, pur utile per comprendere come viene svolto, non sarà probabilmente applicato allo stesso modo in tutti i settori utilizzati nel presente manuale.

I cinque criteri di identificazione delle attività di R&S

Affinché un'attività possa essere classificata come attività di R&S, devono essere soddisfatti congiuntamente cinque criteri fondamentali. Una serie di esempi, per nulla esaustivi, illustra come i cinque criteri possano essere applicati efficacemente per individuare le attività di R&S e i progetti specifici.

Puntare alle nuove scoperte (novità)

Le nuove conoscenze sono l'obiettivo previsto di un progetto di ricerca e sviluppo, ma devono essere adattate a contesti diversi. Ad esempio, i progetti di ricerca nelle università dovrebbero perseguire sviluppi completamente nuovi della conoscenza e lo stesso vale per i progetti ideati e gestiti da istituti di ricerca.

Nel settore delle imprese (i settori del manuale di Frascati sono definiti nel capitolo 3), la potenziale novità dei progetti di R&S deve essere valutata confrontandola con il patrimonio di conoscenze esistente nel settore. L'attività di R&S nell'ambito del progetto deve portare a risultati nuovi per le imprese e non già in diffusione in questo settore. Sono escluse dalla ricerca e sviluppo le attività volte a copiare, imitare o decodificare le conoscenze, in quanto non si tratta di conoscenze nuove.

Una novità potrebbe derivare da un progetto che riproduca un risultato esistente che trova potenziali discrepanze. Un progetto di sviluppo sperimentale volto a creare conoscenze a sostegno dello sviluppo di nuovi concetti e idee connessi alla progettazione di nuovi prodotti o processi dovrebbe essere incluso nell'ambito di ricerca e sviluppo. Poiché la ricerca e lo sviluppo sono la creazione formale di conoscenze, comprese le conoscenze incorporate in prodotti e processi, la loro misurazione si concentra sulle nuove conoscenze e non sui prodotti o processi nuovi o significativamente migliorati derivanti dall'applicazione delle conoscenze. Un esempio di R&S potrebbe essere l'integrazione del "manuale di manutenzione" di un sistema molto complesso (come un aereo passeggeri) con materiale supplementare che emerga dall'esperienza pratica nella manutenzione ordinaria e sia adeguatamente codificato, a condizione che ciò sia stato fatto nell'ambito di un progetto di R&S. Un altro esempio è rappresentato dai test sistematici per documentare il potenziale utilizzo di una reazione chimica già adottata nei processi produttivi (una tecnologia esistente) al fine di ottenere una nuova molecola, considerata un risultato improbabile dalla letteratura scientifica.

Basarsi su concetti e ipotesi originali, non ovvi (creatività)

Un progetto di ricerca e sviluppo deve avere come obiettivo la creazione di nuovi concetti o idee che migliorino le conoscenze esistenti. Ciò esclude dall'R&S qualsiasi modifica di routine di prodotti o processi e, pertanto, il contributo umano riguarda la creatività in questo ambito. Di conseguenza, un

progetto di ricerca e sviluppo richiede il contributo di un ricercatore (cfr. capitolo 5). Un'area che richiede attenzione nella valutazione è quella delle arti (sezione 2.6): c'è creatività, ma gli altri criteri devono essere confermati affinché l'attività si qualifichi come ricerca e sviluppo. Mentre le attività di routine sono escluse dall'R&S, risultano inclusi i nuovi metodi sviluppati per svolgere compiti comuni. Ad esempio, l'elaborazione dei dati non è un'attività di R&S a meno che non faccia parte di un progetto di sviluppo di nuovi metodi di elaborazione dei dati.

La formazione professionale è esclusa dall'ambito di ricerca e sviluppo, ma i nuovi metodi per impartirla potrebbero essere considerati attività di ricerca e sviluppo. Un nuovo metodo per risolvere un problema, sviluppato come parte di un progetto, potrebbe essere considerato attività di ricerca e sviluppo se il risultato è originale e sono soddisfatti gli altri criteri.

Non essere sicura dell'esito finale (incertezza)

La ricerca e lo sviluppo comportano incertezza, la quale si compone di molteplici aspetti. All'inizio di un progetto di R&S, il tipo di risultato e il costo (compresi i tempi di realizzazione) non possono essere determinati con precisione in funzione degli obiettivi. Nel caso della ricerca di base, che mira ad ampliare i confini della conoscenza formale, vi è un ampio riconoscimento della possibilità di non raggiungere i risultati desiderati.

Ad esempio, un progetto di ricerca può riuscire ad eliminare una serie di ipotesi concorrenti, ma non tutte. Per la ricerca e lo sviluppo in generale, vi è incertezza sui costi o sul tempo necessari per raggiungere i risultati attesi, nonché addirittura sul raggiungimento degli obiettivi. Ad esempio, l'incertezza è un criterio chiave per distinguere tra la produzione di prototipi di R&S (modelli utilizzati per testare concetti tecnici e tecnologie ad alto rischio di insuccesso, in termini di applicabilità) e quella di prototipi non R&S (unità di pre-produzione utilizzate per ottenere certificazioni tecniche o giuridiche).

Essere pianificata e preventivata (sistematicità)

La ricerca e lo sviluppo sono attività formali svolte sistematicamente. In questo contesto, "sistematico" significa che la ricerca e lo sviluppo sono condotti in modo pianificato, con registrazioni sia del processo seguito che dei risultati. Per verificare ciò, occorre individuare lo scopo del progetto di R&S e le fonti di finanziamento per le attività di R&S svolte. La disponibilità di tali registrazioni è coerente con un progetto di ricerca e sviluppo volto a soddisfare esigenze specifiche e dotato di risorse umane e finanziarie proprie. Anche se la struttura di gestione e rendicontazione appena descritta è più facilmente riscontrabile nei grandi progetti, essa può anche applicarsi ad attività su piccola scala in cui sarebbe sufficiente avere uno o più dipendenti o consulenti (a condizione che sia stato incluso un ricercatore) incaricati di produrre una soluzione specifica a un problema pratico.

Portare a risultati che possano essere riprodotti (trasferibilità e/o riproducibilità)

Un progetto di R&S dovrebbe consentire il trasferimento delle nuove conoscenze, assicurarne l'utilizzo e consentire ad altri ricercatori di riprodurre i risultati nell'ambito delle loro attività di ricerca e sviluppo. Ciò include anche attività di ricerca e sviluppo che abbiano dato risultati negativi, nel caso in cui un'ipotesi iniziale non sia confermata o un prodotto non possa essere sviluppato come originariamente previsto. Poiché lo scopo della ricerca e dello sviluppo è l'aumento del patrimonio di conoscenze esistenti, i risultati non possono rimanere taciti (ossia rimanere nella sola mente dei ricercatori), in quanto essi, e le conoscenze associate, rischierebbero di andare perduti. La codificazione delle conoscenze e la loro diffusione fanno parte della prassi abituale nelle università e negli istituti di ricerca, anche se possono esistere restrizioni per le conoscenze derivanti dal lavoro a contratto o nell'ambito di una collaborazione. In un ambiente commerciale, i risultati saranno protetti dalla segretezza o da altri mezzi di protezione della proprietà intellettuale, ma si prevede che il processo e i risultati siano registrati per essere utilizzati da altri ricercatori dell'azienda.

Scheda di sintesi normativa

PRINCIPIO CONTABILE OIC 24

I costi di ricerca e sviluppo che attengono a specifici progetti possono essere capitalizzati e, come tali, iscritti nell'attivo patrimoniale del bilancio dell'impresa. La sola attinenza a specifici progetti non è condizione sufficiente affinché i costi di sviluppo sperimentale abbiano legittimità di capitalizzazione.

Per tale scopo, essi debbono anche rispondere positivamente alle caratteristiche richieste per l'iscrizione di qualsiasi posta attiva. Essi debbono, quindi, essere:

- / Relativi ad un prodotto o processo chiaramente definito, nonché identificabili e misurabili;
- / Riferiti ad un progetto realizzabile, cioè tecnicamente fattibile, per il quale l'impresa possieda o possa disporre delle necessarie risorse;
- / Recuperabili tramite i ricavi che nel futuro si svilupperanno dall'applicazione del progetto stesso.

In base all'OIC 24 i costi di ricerca di base, nei quali, ai fini della capitalizzazione, includiamo anche i costi di ricerca fondamentale (così come definiti dalla disciplina comunitaria 2014/C 198/01) non sono pertanto capitalizzabili; mentre gli altri costi di Ricerca e Sviluppo (ricerca industriale e sviluppo sperimentale) possono essere capitalizzati solo in presenza dei requisiti sopra illustrati.

Il d.lgs. 139/2015 ha eliminato il riferimento ai costi di Ricerca e Sviluppo dalla voce dello stato patrimoniale BI2. La relazione di accompagnamento precisa che il decreto elimina il richiamo ai costi di ricerca e pubblicità contenuto nel n. 3) dell'articolo 2427 trattandosi di costi non più capitalizzabili. Per effetto delle modifiche introdotte, i costi riferiti alla ricerca di base e per quella applicata dovranno essere trattati in modo omogeneo come costi di competenza del periodo in cui vengono sostenuti. I costi di sviluppo, invece, potranno essere capitalizzati ovvero imputati a conto economico nell'esercizio in cui vengono sostenuti. Le previsioni introdotte dal Decreto si applicano a decorrere dai bilanci d'esercizio 2016.

PRINCIPIO CONTABILE IAS/IFRS 38

Lo IAS 38 prevede che per valutare se un'attività immateriale generata internamente soddisfa le condizioni necessarie per essere rilevata in bilancio, occorre classificare il processo di formazione dell'attività in:

- / Una fase di ricerca;
- / Una fase di sviluppo.

Nella fase di ricerca di un progetto interno, non si può dimostrare che esisteva un'attività immateriale che genererà probabili benefici economici futuri. Perciò, questa spesa sarà rilevata

come costo quando verrà sostenuta. Un'attività immateriale derivante dallo sviluppo deve essere rilevata se, e solo se, si può dimostrare:

- / La fattibilità tecnica di completare l'attività immateriale in modo da essere disponibile per l'uso o per la vendita;
- / La sua intenzione a completare l'attività immateriale per usarla o venderla;
- / La sua capacità di usare o vendere l'attività immateriale;
- / In quale modo l'attività immateriale genererà probabili benefici economici futuri. Tra le altre cose, l'entità può dimostrare l'esistenza di un mercato per il prodotto dell'attività immateriale o per l'attività immateriale stessa o, se deve essere usata per fini interni, l'utilità di tale attività immateriale;
- / La disponibilità di risorse tecniche, finanziarie e di altro tipo adeguate per completare lo sviluppo e per l'utilizzo o la vendita dell'attività immateriale;
- / La sua capacità di valutare attendibilmente il costo attribuibile all'attività immateriale durante il suo sviluppo.

Se non si è in grado di distinguere la fase di ricerca dalla fase di sviluppo di un progetto interno di formazione di un'attività immateriale, contabilmente il costo derivante da questo progetto è come se fosse sostenuto esclusivamente nella fase di ricerca.

Tabella principi applicati

Denominazione	Principio contabile OIC 24	Manuale di Frascati	Agenzia delle Entrate Circolare 5/E 2016- MISE DM 27/5/2015	Capitalizzazione
Ricerca di base o fondamentale	Ricerca di base è l'insieme di studi, esperimenti, indagini e ricerche che non hanno una finalità definita con precisione, ma che si considera di utilità generica alla società	Basic research is experimental or theoretical work undertaken primarily to acquire new knowledge of the underlying foundations of phenomena and observable facts, without any particular application or use in view	La Ricerca Fondamentale ricomprende i lavori sperimentali o teorici svolti, aventi quale principale finalità l'acquisizione di nuove conoscenze sui fondamenti di fenomeni e di fatti osservabili, senza che siano previste applicazioni o utilizzazioni pratiche dirette	No
Ricerca applicata o industriale	La ricerca applicata o finalizzata ad uno specifico prodotto o processo produttivo è l'insieme di studi, esperimenti, indagini e ricerche che si riferiscono direttamente alla possibilità ed utilità di realizzare uno specifico progetto.	Applied Research is original investigation undertaken in order to acquire new knowledge. It is, however, directed primarily towards a specific, practical aim or objective	La Ricerca Industriale consiste in: ricerca pianificata o indagini critiche miranti ad acquisire nuove conoscenze, da utilizzare per metterla a punto nuovi prodotti, processi o servizi o permettere un miglioramento dei prodotti, processi o servizi esistenti; creazione di componenti di sistemi complessi necessaria per la ricerca industriale, in particolare per la validazione di tecnologie generiche, ad esclusione dei prototipi	No (dai bilanci chiusi al 31/12/2016)
Sviluppo sperimentale	L'applicazione dei risultati della ricerca di base o di altre conoscenze possedute o acquisite in un piano o in un progetto per la produzione di materiali, dispositivi, processi, sistemi o servizi, nuovi o sostanzialmente migliorati, prima dell'inizio della produzione commerciale o dell'utilizzazione.	Experimental development is systematic work, drawing on knowledge gained from research and practical experience and producing additional knowledge, which is directed to producing new products or processes or to improving existing products or processes	Acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica, commerciale allo scopo di produrre piani, progetti o disegni per prodotti, processi o servizi nuovi, modificati o migliorati; Produzione e collaudo di prodotti, processi e servizi a condizione che non siano impiegati o trasformati in vista di applicazioni industriali o per finalità commerciali	Sì

Scheda di sintesi della normativa

Il credito d'imposta è disciplinato dall' art. 3 D.L. 23 dicembre 2013, n. 145 come sostituito dall'art. 1, commi 35 ss. Legge di Stabilità 2015 e modificato dall'art.1, commi 15 s. Legge di Bilancio 2017, modificato con art.1 commi 70 72 Legge di bilancio 2019)

All'interno del testo della Legge di Bilancio 2019, sono state introdotte importanti modifiche alla disciplina del credito d'imposta R&S. Le modifiche hanno efficacia dal periodo d'imposta 2019 fatta eccezione per alcuni adempimenti, per cui l'obbligo ha effetto già a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018.

Beneficiarie dell'intervento sono tutte le imprese. Possono beneficiare dell'agevolazione anche gli enti non commerciali, i consorzi e le reti di imprese. Sono eleggibili anche i soggetti sottoposti a procedure concorsuali finalizzate alla continuazione dell'esercizio dell'attività economica.

Sono agevolabili gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo, anche in ambiti diversi da quelli scientifico e tecnologico (ad es. in ambito storico o sociologico) che eccedano il limite minimo di spesa di € 30.000 nel periodo di imposta in relazione al quale si intende fruire dell'agevolazione.

Sono eleggibili i costi sostenuti, ai sensi dell'art. 109 del TUIR, dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 (2015) sino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2020.

Dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2018 ai fini della determinazione del credito si considerano le spese relative a:

- / Personale dipendente titolare di un rapporto di lavoro subordinato, anche a tempo determinato, direttamente impiegato in attività di Ricerca e Sviluppo;
- / Personale titolare di un rapporto di lavoro autonomo o comunque diverso da un lavoro subordinato direttamente impiegato nelle attività di Ricerca e Sviluppo;
- / 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 con costo unitario non inferiore a 2.000 €;
- / Ricerca extra-muros: spese relative a contratti di ricerca stipulati con Università, enti di ricerca ed organismi equiparati, per il diretto svolgimento delle attività di Ricerca e Sviluppo ammissibili al credito di imposta;
- / Contratti stipulati con imprese residenti rientranti nella definizione di start up innovative con imprese rientranti nella definizione di PMI innovative a condizione che non si tratti di imprese appartenenti al medesimo gruppo dell'impresa committente. Nella Legge di Bilancio 2018 è stata infine inserita una norma interpretativa, in base alla quale nell'ambito della ricerca commissionata da soggetti esteri, residenti o localizzati 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 ministero delle Finanze 4 settembre 1996, ad imprese commissionarie residenti, assumono rilevanza esclusivamente le spese ammissibili

relative alle attività di ricerca e sviluppo svolte direttamente e in laboratori o strutture situati nel territorio dello stato italiano (art. 1, comma 72).

- / Contratti stipulati con imprese diverse per il diretto svolgimento delle attività di R&S a condizione che non si tratti di imprese appartenenti al medesimo gruppo dell'impresa committente;
- / Competenze tecniche e beni immateriali già esistenti sul mercato, anche acquisiti da fonti esterne, purché non appartenenti al medesimo gruppo societario come sancito dall'art.8 del DL. 87/2018 Decreto Dignità, per la realizzazione dei quali sono state impiegate competenze tecniche specialistiche. Possono dunque rientrare, a titolo esemplificativo, le spese per conoscenze tecniche riservate, risultati di ricerche già effettuate da terzi, "contratti di know how", "licenze di know how", software coperti da copyright;
- / Privative industriali relative a un'invenzione industriale, biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale anche acquisite da fonti esterne, purché non appartenenti al medesimo gruppo societario come sancito dall'art.8 del DL. 87/2018 Decreto Dignità;
- / Materiali, forniture e altri prodotti analoghi direttamente impiegati nella ricerca e sviluppo anche per la realizzazione di prototipi e impianti pilota relativi alle fasi della ricerca industriale e sviluppo sperimentale. La presente voce di spesa non si applica nel caso in cui la sua inclusione fra le spese ammissibili comporti una riduzione dell'eccedenza agevolabile (art. 1 comma 70). Ove il contribuente intenda esercitare la facoltà di includere anche, i materiali, forniture e altri prodotti analoghi direttamente impiegati nelle fasi della ricerca industriale e dello sviluppo sperimentale, occorrerà ricalcolare la media 2012-2014.

A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2018 è introdotto:

- / Obbligo di certificazione contabile per tutte le società che intendono fruire del credito di imposta, a prescindere dall'obbligo di legge alla revisione legale dei conti. Per le società non soggette a controllo contabile la certificazione dovrà essere rilasciata da un revisore legale dei conti o da una società di revisione legale dei conti, iscritti nella sezione A del registro di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, mentre per le altre società sarà lo stesso soggetto incaricato della revisione legale, a rilasciare tale certificazione. Per le sole imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti, le spese sostenute per adempiere all'obbligo di certificazione sono riconosciute in aumento del credito di imposta fino ad un massimo di 5.000 euro, fermo restando il limite massimo annuo di 10 milioni di euro (art. 1 commi 70 e 71);
- / Obbligo di redigere e conservare una relazione tecnica che illustri le finalità, i contenuti e i risultati dell'attività di ricerca e sviluppo svolte in ciascun periodo di imposta in relazione ai progetti o sotto progetti svolti. Tale relazione, nel caso di attività svolte internamente

all'impresa, deve essere predisposta a cura del responsabile della ricerca o del responsabile del singolo progetto o sotto progetto e deve essere controfirmata dal Legale Rappresentante della società. Nel caso in cui le attività di ricerca siano commissionate a soggetti terzi, tale relazione deve essere redatta e rilasciata all'impresa dal soggetto commissionario che esegue le attività di ricerca e sviluppo (art. 1 commi 70 e 71).

L'incentivo consiste in un credito d'imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo calcolato sul valore incrementale delle spese di ricerca e sviluppo registrate in ciascuno dei periodi d'imposta di vigenza dell'agevolazione per cui si intende beneficiare dell'agevolazione rispetto alla media annuale delle medesime spese nel triennio 2012-2014 (tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015).

A decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2018 è stata introdotta una nuova modalità di calcolo del credito d'imposta Ricerca e Sviluppo che non interferisce con la formazione del parametro storico. La nuova metodologia opera direttamente sull'eccedenza agevolabile (differenza tra l'ammontare complessivo delle spese ammissibili sostenute nel periodo agevolato e media del triennio 2012-2014), individuando la quota di essa su cui applicare l'aliquota del 50% e la restante quota su cui applicare l'aliquota del 25% in ragione della diversa incidenza delle varie tipologie di spese sulle spese complessive sostenute nel periodo agevolabile.

Per il biennio 2015-2016 il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 25% o del 50% in relazione alla tipologia di costi eleggibili. In particolare, è prevista l'aliquota del 25% per strumenti ed attrezzature di laboratorio, competenze tecniche e privative industriali; opera l'aliquota del 50% per personale altamente qualificato addetto alla Ricerca e Sviluppo e Ricerca e Sviluppo commissionata extra muros.

Dal 2017 la misura dell'agevolazione non è più diversificata in relazione alle tipologie di spese. Il bonus si attesta unicamente all'aliquota più alta, ovvero al 50%, con notevole facilitazione del calcolo dell'agevolazione e più ingenti vantaggi economici per le imprese.

Dal 2019 si prevede una riduzione dell'aliquota del credito di imposta dal 50% al 25% per tutte le voci di spesa ad eccezione della voce a) personale dipendente titolare di un rapporto di lavoro subordinato anche a tempo determinato direttamente impiegato in attività di ricerca e della voce c) spese relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, start-up innovative e PMI innovative per il diretto svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo, di conseguenza le spese relative a contratti di ricerca stipulati con altre imprese diverse da quelle sopra citate, saranno agevolate al 25% e non più al 50% (art.1, comma 70)

A partire dal 2019, il credito d'imposta spetta fino ad un importo massimo annuale, ridotto rispetto alla previgente disciplina, di 10 milioni di euro, anziché 20 milioni.

Il credito di imposta è utilizzabile, senza limiti di tempo, esclusivamente in compensazione ex art. 17 D.lgs. 241/1997 a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in cui i costi sono stati sostenuti.

Dal 2018 la fruizione è subordinata al rilascio della certificazione della documentazione contabile (art.1 commi 70 e 71).

Si riportano a seguire le normative a supporto del credito d'imposta:

- / Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 8 del 10 aprile 2019 - Paragrafo 3.1
- / Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 40/E del 2 aprile 2019
- / Circolare direttoriale 15 febbraio 2019, n. 38584 – Chiarimenti concernenti la documentazione contabile
- / Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 46/E del 22 giugno 2018
- / Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.10/E del 16 maggio 2018
- / Circolare direttoriale 9 febbraio 2018, n. 59990 - Chiarimenti sull'applicazione della disciplina nel settore del software
- / Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 13/E del 27 aprile 2017
- / Articolo 3 del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145 - "Interventi urgenti"
- / Decreto attuativo 27 maggio 2015 del Ministero dell'Economia e delle Finanze - Attuazione del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo
- / Circolare dell'Agenzia delle Entrate n.5E del 16 marzo 2016 sull'art.3 del DL 145/2013

SEZIONE 02

Analisi della media storica di riferimento: 2012 – 2013 - 2014

Premessa

Premessa doverosa all'analisi di seguito riportata è che non si entra mai nel merito delle singole attività in veste di valutatori dell'efficacia dei progetti su un piano di tipo tecnico/scientifico ma semplicemente come valutatori formali della rispondenza della documentazione fornita a quanto previsto dalla normativa, che impone che la stessa debba essere disponibile in caso di verifica degli organi competenti.

Nel caso in esame, tuttavia, si specifica che **non è stato possibile accedere ad una caratterizzazione tecnica delle attività e nemmeno ad un elenco delle stesse.**

In tal senso, è necessario che la documentazione in possesso dell'azienda presenti un carattere descrittivo idoneo a garantire l'effettivo svolgimento delle attività, primo fondamentale requisito per poter accedere a qualsiasi agevolazione.

Calcolo della media storica di riferimento PER IL TRIENNIO 2012 – 2013 - 2014

Come riportato dalla Circolare 5/E del 16 marzo 2016, *“...Omissis... Ai fini del computo della “spesa incrementale complessiva”, pertanto, 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 (i.e., periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2015). Al riguardo, occorre considerare che, in base al comma 1 dell'articolo 3, il credito di imposta spetta 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”. Ne deriva, pertanto, che 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 (i.e., periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2014 e i due precedenti). Di conseguenza, per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare, relativamente ai quali il credito di imposta compete per gli investimenti realizzati dal 1° gennaio 2015 al 31 dicembre 2019, il triennio di riferimento, per il calcolo della media degli investimenti effettuati, è compreso tra il 1° gennaio 2012 e il 31 dicembre 2014”.*

Come rilevato anche nella relazione illustrativa del decreto attuativo, “la media di riferimento individuata dalla norma primaria per il calcolo della spesa incrementale resta fissa”, pertanto, i periodi di imposta da prendere in considerazione per il calcolo della media rimangono immutati.

Ne consegue che la media da raffrontare con gli investimenti realizzati in ciascun periodo di imposta per il quale si intende fruire del beneficio è calcolata, per tutto l'arco temporale di vigenza dell'agevolazione, avendo sempre a riferimento il triennio che precede il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2015.

Per chiarezza, si precisa che la media dei costi per investimenti in ricerca e sviluppo sostenuti nel triennio di riferimento va calcolata tenendo in considerazione anche i periodi di imposta in cui tali costi non sono stati sostenuti. Il computo va effettuato, quindi, su tutti e tre i periodi di imposta,

anche se in uno o più di essi l'importo di tali investimenti è pari a zero, e il risultato ottenuto deve essere diviso per il numero delle annualità, pari a tre.

Conseguentemente, nell'ipotesi in cui in nessuno dei tre periodi di imposta di riferimento siano stati sostenuti costi di ricerca e sviluppo, in assenza di investimenti pregressi su cui operare il confronto, il credito di imposta è determinato sull'intero ammontare dei costi sostenuti in ciascun periodo di imposta in relazione al quale si intende fruire dell'agevolazione.

Quanto alla tipologia di investimenti da prendere in considerazione per il calcolo della media di raffronto, il comma 1 dell'articolo 3 fa riferimento agli investimenti in attività ricerca e sviluppo effettuati in eccedenza rispetto alla "media dei medesimi investimenti" realizzati nei tre periodi di imposta precedenti, senza ulteriori specificazioni.

In merito, l'articolo 5 del decreto attuativo precisa, al comma 1, che il credito di imposta compete in presenza di una "spesa incrementale complessiva" di investimento rispetto alla "media dei medesimi investimenti" realizzati nei tre periodi di imposta precedenti e, al successivo comma 2, che l'incremento complessivo è rappresentato dalla differenza positiva tra l'ammontare complessivo delle "spese per investimenti in attività di ricerca e sviluppo di cui al comma 1 dell'articolo 4" sostenute nel periodo di imposta in relazione al quale si intende beneficiare dell'agevolazione e la "media annuale delle medesime spese" realizzate nel triennio di riferimento. Al riguardo, il riferimento alle "medesime spese" porta a ritenere che nel computo della media di riferimento rientrano gli investimenti appartenenti alla medesima tipologia di quelli indicati come agevolabili dal comma 1 dell'articolo 4 del decreto attuativo. Pertanto, al fine di garantire l'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 confronto. In particolare, si ricorda che ai fini del calcolo della media di riferimento, è necessario, nel rispetto del principio di omogeneità dei valori, 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 medesimi requisiti esplicitati nei precedenti paragrafi. Si precisa, in ogni caso, che la soglia minima di investimento pari a euro 30.000, imposta dalle disposizioni in commento come requisito di accesso all'agevolazione, non rileva ai fini del calcolo della media di riferimento; conseguentemente, in tale calcolo vanno computati anche gli investimenti di importo inferiore al predetto ammontare".

Analisi della vulnerabilità

Si ricorda che l'Ufficio competente dell'Agenzia delle Entrate può entrare nel merito dei progetti della società al fine di verificare se gli stessi abbiano o meno i requisiti per poter fruire dell'agevolazione. L'individuazione delle attività ammissibili alla disciplina del credito d'imposta R&S, introdotta nell'ordinamento italiano dal D.L. 145/2013, convertito con modificazioni dalla L. 9/2014 e integralmente sostituito dall'articolo 1, comma 35, L. 190/2014, (c.d. L. di Stabilità 2015), è una questione particolarmente delicata.

A seguito dell'approfondimento avvenuto con il referente amministrativo aziendale, dott. Checchin, si è appreso che la media storica di riferimento per il triennio 2012 – 2013 – 2014 è stato basato sulla precedente normativa per il recupero IRAP – spese di personale dedicato alla ricerca, Legge 311/2014. Questo sul **piano formale crea una rispondenza** tra i dati visibili dagli Organi Competenti e quelli presentati nei modelli UNICO negli anni di pertinenza del credito d'imposta (esercizi successivi a quello in corso al 31/12/2014 fino a quello in corso al 31/12/2019).

Si ricorda a tale proposito che l'art.1 della Legge n. 311/2004 prevedeva la possibilità di deduzione dalla base imponibile IRAP dei costi sostenuti per il personale impegnato in attività d'innovazione di prodotto o di processo realizzate nell'esercizio finanziario, con particolare riferimento a:

- Ricerca di base, svolta per acquisire conoscenze generiche, non mirate ad uno specifico progetto;
- Ricerca industriale, che ha come obiettivo l'acquisizione di conoscenze per prodotti o processi specifici;
- Innovazione di prodotto, al fine di industrializzare nuovi prodotti o di migliorare notevolmente i prodotti esistenti;
- Innovazione di processo, al fine di implementare nuovi processi produttivi o di migliorare notevolmente quelli esistenti con l'introduzione di nuovi macchinari, nuovi processi organizzativi e/o nuovi sistemi gestionali.

SPESE AGEVOLABILI dalla L.311/2004:

I costi sostenuti per tutto il personale addetto alle attività di R&S e coinvolto nell'innovazione. Sono considerati ammissibili anche i costi sostenuti per figure non inquadrare come ricercatori, ma che sono intervenute nelle fasi d'innovazione, finalizzate all'acquisizione di conoscenze e alla realizzazione di nuovi prodotti e all'implementazione di processi produttivi innovativi, nella figura di:

- Dipendenti
- Collaboratori a progetto
- Amministratori (equiparati a collaboratori coordinati continuativi)

Analisi del calcolo della Media

La citata Legge n. 311/2004 sulla quale l'azienda ha basato il calcolo della media non fa alcun riferimento **al divieto di ri-fatturazione dei costi sostenuti dall'impresa a terzi (anche società collegate)**, né alla nazionalità dei potenziali committenti delle attività di R&S.

In particolare, la Legge di stabilità per il 2017 (art. 1 co. 15-16 L. 11 dicembre 2016 n. 132) stabilisce che il *“credito di imposta [...] 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 [...]”*.

Alla luce di ciò, si evince che all'interno della media è giusto che siano stati inseriti costi relativi a progetti di R&S derivanti da commesse ricevute dall'estero, mentre invece si sarebbero dovuti escludere i costi relativi a progetti di R&S il cui committente fosse stato Italiano, proprio perché detti progetti non potevano essere rendicontati negli anni in cui l'azienda intendeva avvalersi del credito d'imposta R&S (nello specifico anni 2017 – 2018 e 2019) e dovendo sottostare, nel calcolo della media ad un principio di omogeneità sia della natura delle voci di spesa rendicontate nonché di criterio di selezione delle attività ammissibili.

E' quindi molto probabile che all'interno del computo della media siano stati inclusi progetti e relativi costi derivanti dalle ore uomo che non sono ammissibili in base alla disciplina agevolativa dei Crediti d'imposta in esame e questo rappresenta uno svantaggio per Vimercati S.p.a., in quanto basandosi il beneficio sull'incremento rispetto alla media dei costi rilevati per il triennio 2012 – 2013 – 2014, esso risulterà inevitabilmente inferiore rispetto a quanto effettivamente spettante all'azienda.

Si riporta nella tabella seguente la sintesi del calcolo della media con i relativi importi calcolati dalla stessa Vimercati S.p.a:

ANNO	COSTI RI.SVI.
2012	€ 919.012,36
2013	€ 1.263.919,71
2014	€ 1.635.698,73
TOTALE	€ 3.818.630,80
MEDIA	€ 1.272.876,93

Conclusioni

Fermo restando il principio di coerenza formale tra le dichiarazioni IRAP degli anni in esame con le successive dichiarazioni nei riquadri RU dei modelli UNICO relativi ai redditi agli esercizi di maturazione del credito d'imposta per R&S, è altresì possibile che sul piano propriamente sostanziale la media fosse stata calcolata annoverando attività che non sarebbero state ammissibili in quanto oggetto di commesse di ricerca per aziende aventi sedi su territorio italiano.

Si precisa che la stessa "concessione" di ammettere tra le attività ammissibili attività di R&S di fatto commissionata da aziende estere, è subentrata solo in occasione della già citata Legge di stabilità per il 2017 (art. 1 co. 15-16 L. 11 dicembre 2016 n. 132).

Nello specifico se Vimercati S.p.A. avesse voluto accedere alla valorizzazione del credito per gli esercizi in corso al 31/12/2015 e 31/12/2016 avrebbe dovuto calcolare una media che, partendo dai valori presentati nelle dichiarazioni IRAP, tenesse debitamente conto, eliminandoli, dei costi di tutti i progetti commissionati, in quanto nella prima versione della normativa L.190/2014 e successiva Circolare 5/E del 9 marzo 2016 **tali costi non erano ammissibili**.

In conclusione, sulla base delle poche informazioni acquisite sulle tematiche alle quali la media si riferisce, ma avendo avuto modo di constatare direttamente l'apporto delle attività commissionate da società con sede su territorio italiano, è possibile supporre che l'azienda le abbia incluse nel calcolo della media

L'avvallo della presente supposizione maturerebbe la condizione di una media del triennio di riferimento più elevata di quella che realmente avrebbe dovuto essere.

Si ribadisce che il criterio di omogeneità del tipo di costo doveva essere considerato, nel corso della vita della normativa in esame ha portato le aziende a tre momenti di rivisitazione della media:

- 1) il primo, quello di primo calcolo in cui le attività di R&S su commessa erano completamente escluse ed in cui i costi dei materiali non erano considerati (Esercizi 2015-2016);
- 2) il secondo, quello in cui alla media calcolata come da punto 1 andavano eventualmente integrati i costi di R&S oggetto di commesse per soli committenti esteri (Esercizi 2017 e 2018) non includendo i costi di materiali di consumo;
- 3) il terzo, per il solo esercizio 2019, in cui alla media calcolata come da punto 2 andavano eventualmente integrati i relativi costi di materiali di consumo se tale voce la si voleva integrare nella rendicontazione dei costi per l'esercizio in esame.

Sulla base di quanto esposto, qualora si potesse accertare la veridicità della supposizione sopra sul piano del valore della media in termini concreti, che in sede di verifica sarebbero accertati, un abbattimento del valore della media storica del triennio di riferimento quindi, di conseguenza, un incremento del valore incrementale della spesa (a parità di condizioni attuali) quindi ad un beneficio anche più alto.

Questa informazione risulta a nostro avviso fondamentale poiché in virtù delle attività svolte sugli anni di interesse sono emerse delle attività non ammissibili che comporterebbero la necessità di restituire il credito.

Non avendo ricevuto documentazione specifica da analizzare, **non è stato possibile quantificare questa differenza tra costi imputati e costi realmente imputabili.**

Anche la tipologia di figure rendicontate, così come il monte ore attribuito per ciascuna persona ai progetti di R&S, non è stata oggetto di analisi ma, a seguito di confronto con l'azienda, è stato confermato il coinvolgimento sui progetti esclusivamente di personale dipendente con qualifica tecnica, in linea quindi con quanto previsto dalla normativa del Credito d'imposta per tutti gli anni successivi.