

**Indagine conoscitiva sugli strumenti di incentivazione fiscale
con particolare riferimento ai crediti di imposta**

Dossier

**I profili distributivi del credito di imposta per investimenti
in Ricerca e Sviluppo (R&S) nelle diverse aree del Paese**

6^a Commissione (Finanze e tesoro)

Senato della Repubblica

6 giugno 2023

Questo documento richiama, aggiorna e approfondisce alcuni dei risultati presentati nell'audizione dello scorso 15 marzo 2023 nell'ambito dell'Indagine conoscitiva sugli strumenti di incentivazione fiscale con particolare riferimento ai crediti di imposta¹.

In particolare, sulla base delle sollecitazioni sopraggiunte dalla Commissione, si presentano alcune evidenze descrittive sul profilo territoriale dei benefici derivanti dal credito di imposta per investimenti in ricerca e sviluppo (R&S) negli anni 2015-2020, con un focus sulle imprese beneficiarie del Mezzogiorno. L'analisi si focalizza sull'universo delle società di capitali (circa 900 mila società in ciascun periodo d'imposta) a partire dalle dichiarazioni fiscali relative al periodo in esame².

Il quadro normativo

Il credito d'imposta per investimenti in ricerca e sviluppo (R&S) è un incentivo fiscale, introdotto nel 2015 e rivisto a più riprese, riservato alle imprese di qualsiasi forma giuridica, volto a sostenere l'innovazione delle imprese e il potenziamento della capacità produttiva del Paese³.

La legge di bilancio per il 2020 ha semplificato il meccanismo di determinazione dell'incentivo e introdotto novità riguardo il meccanismo di calcolo del credito. Fino al 2019, l'agevolazione si applicava agli investimenti incrementali rispetto alla spesa media sostenuta nei tre anni d'imposta precedenti alla sua introduzione (2012-2014). A decorrere dal 2020, il credito è invece commisurato entro certi massimali all'intera spesa sostenuta nel periodo d'imposta; il beneficio tuttavia deve essere utilizzato in tre quote annuali di pari importo, a differenza del passato in cui era fruibile interamente anche in un solo anno. Inoltre, con la medesima legge, sono stati introdotti due nuovi crediti: un credito d'imposta per la transizione ecologica e innovazione digitale 4.0 e un credito d'imposta per le attività di innovazione tecnologica, e in altre attività innovative nel design e nell'ideazione estetica.

La legge di Bilancio per il 2021 ha esteso l'ambito temporale di applicazione dei nuovi crediti alla R&S e all'innovazione ai periodi d'imposta 2021 e 2022, incrementandone la misura (dal 12% al 20%) e i massimali per ciascun beneficiario. Infine, la legge di bilancio per il 2023 ha esteso l'applicazione del credito in ricerca e sviluppo fino al 2031, migliorando così la certezza delle regole fiscali, mentre i nuovi crediti d'imposta per le attività di innovazione tecnologica e per la transizione ecologica

¹ Si veda: <https://www.istat.it/it/archivio/282135>.

² Il sottoinsieme delle società di interesse è coerente con l'Archivio Statistico Imprese Attive (ASIA) dell'Istat. Sono escluse le imprese appartenenti al settore agricolo, finanziario, sanità, istruzione. Le imprese considerate rappresentano circa il 75% dei contribuenti IRES (società di capitali) e dell'imposta societaria.

³ L'agevolazione copre le attività di ricerca e sviluppo volte all'acquisizione di nuove conoscenze, all'accrescimento di quelle esistenti e all'utilizzo di tali conoscenze per nuove applicazioni, e spetta a tutte le imprese che investono in tali attività indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano e anche a prescindere dal fatturato. Il Prospetto 1 illustra in sintesi le principali modifiche normative avvenute negli anni.

sono applicabili fino al 2025. La legge di bilancio 2023 ha inoltre ridotto l'aliquota del credito al 10% incrementando tuttavia il tetto di spesa a 5 milioni di euro.

Per il quadriennio 2020-23, per gli investimenti in Ricerca e Sviluppo afferenti a strutture produttive ubicate nel Mezzogiorno è riconosciuta una maggiorazione del credito decrescente rispetto alla dimensione dell'impresa. Limitatamente al 2020, per le regioni del centro (Lazio, Umbria e Marche) colpite dal sisma è prevista la medesima maggiorazione⁴.

La distribuzione dei benefici per ripartizione geografica

Sulla base dei dati delle dichiarazioni fiscali delle società di capitali, la percentuale delle imprese beneficiarie del credito per la R&S sul totale delle società di capitali è passata dallo 0,9% del 2015 al 2,5% nel 2020, con un picco pari al 2,8% nel 2018 (Figura 1). Parallelamente, l'ammontare del credito utilizzato è salito dallo 0,03% del Pil nel 2015 allo 0,19% nel 2019, mentre si è ridotto allo 0,13% nel 2020, anno segnato dalla pandemia.

Nel confronto fra le macro-aree, la quota di imprese beneficiarie del credito collocate nel Mezzogiorno⁵ è inferiore lungo tutto il periodo considerato, con un divario rispetto al Nord del Paese che raddoppia tra il 2015 e il 2017, a soli due anni dall'introduzione dell'agevolazione, nonostante le imprese beneficiarie ubicate nel Mezzogiorno aumentino di cinque volte.

Tuttavia, in termini di beneficio erogato, la quota di cui si appropriano le imprese localizzate nel Mezzogiorno aumenta stabilmente tra il 2015 e il 2020, passando dal 9,6% al 24,9% (Figura 2). Al raggiungimento di una più equilibrata ripartizione territoriale del credito contribuiscono sia il meccanismo incrementale sia l'introduzione del meccanismo basato sul volume di spesa con maggiorazione delle aliquote per le spese agevolate realizzate nel Mezzogiorno.

Sotto il primo profilo, con riferimento al triennio 2017-2019, la percentuale di spesa agevolata riferita alle imprese con sede nel Mezzogiorno (12,4%) rappresenta appena un terzo dell'ammontare di spesa destinato al Nord-ovest del Paese (38,2%) (Figura 3). Ciononostante, l'incremento medio di spesa agevolata nel triennio rispetto alla media storica di riferimento (triennio 2012-2014) raggiunge il +173% nelle imprese meridionali, a fronte del +13% nelle imprese del Nord-ovest,

⁴ La maggiorazione destinata alle imprese direttamente afferenti a strutture produttive localizzate nel Mezzogiorno (Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia) è prevista dal decreto-legge 34/2020 (Decreto crescita), prorogata fino al 2022 dalla Legge di Bilancio 2021 e confermata per il 2023 dalla Legge di Bilancio 2023. In particolare, alle attività di R&S è riconosciuta una percentuale del: 45% per le piccole imprese, che occupano meno di cinquanta persone e realizzano un fatturato annuo o un totale di bilancio annuo non superiori a 10 milioni di euro; 35% per le medie imprese, che occupano almeno cinquanta persone e realizzano un fatturato annuo di almeno 10 milioni di euro; 25% per le grandi imprese, che occupano almeno duecentocinquanta persone e il cui fatturato annuo è almeno pari a 50 milioni di euro oppure il cui totale di bilancio è almeno pari a 43 milioni di euro.

⁵ La distribuzione delle imprese per ripartizione geografica è effettuata sulla base della loro residenza legale.

del +67,3% delle imprese del Centro e di un -10,3% per le imprese residenti nel Nord-est: fino al 2019, una più equilibrata ripartizione territoriale del beneficio rispetto alla spesa agevolata è stata ottenuta soprattutto grazie all’operare del meccanismo incrementale di determinazione del credito – piuttosto che all’aumento dei beneficiari –, con un incremento del credito medio per beneficiario.

Riguardo il passaggio tra i due regimi agevolativi (dal meccanismo incrementale in vigore fino al 2019 al meccanismo basato sul volume a partire dal 2020 con le maggiorazioni per il Mezzogiorno), la modifica della normativa ha portato ad un aumento della quota della spesa agevolata relativa al Mezzogiorno (dal 12,4% per la media 2017-2019 a 21,3% nel 2020)⁶ e ad una generale ricomposizione della spesa a favore delle “Altre spese *Intra-muros*” nel Mezzogiorno e dell’“*Extra-muros*” nelle altre macroregioni, in entrambi i casi a scapito della spesa per il personale (Figura 4)⁷.

Un’analisi per intensità tecnologica e di conoscenza dei settori⁸ condotta sulle sole imprese del Mezzogiorno (Figura 5), mostra che tra il 2015 e il 2019 (primo e ultimo anno del vecchio regime incrementale) è aumentata sensibilmente la percentuale di beneficiari appartenenti ai servizi a bassa intensità di conoscenza (trasporti e magazzinaggio, attività immobiliari, viaggi, noleggio e leasing, ecc.) a scapito soprattutto dei servizi ad alta intensità di tecnologia e conoscenza (ricerca e sviluppo, software, telecomunicazioni). Solo nel 2020 si osserva un parziale recupero della quota relativa a questi ultimi. Con il nuovo regime *volume based*, le “Altre spese *Intra-muros*” arrivano a coprire ben l’80% delle spese agevolate per attività R&S realizzate dai servizi a bassa intensità di conoscenza (Figura 6). Ciò giustifica la diversa composizione della spesa agevolata in R&S del Mezzogiorno rispetto alle altre macroregioni osservata nel 2020.

⁶ Nel 2020 la maggiorazione del credito prevista per gli investimenti in Ricerca e Sviluppo afferenti alle strutture ubicate nel Mezzogiorno si applica a una percentuale pari al 41% della spesa agevolata totale realizzata dalle imprese meridionali. Tale percentuale è inferiore al 4% nelle imprese localizzate in altre aree del paese.

⁷ La attività di R&S *Intra-muros* sono le attività svolte internamente, con personale e attrezzature dell’impresa. Le attività di R&S *Extra-muros* sono quelle commissionate ad altri soggetti, come imprese, (italiane o straniere) o istituzioni pubbliche e private non profit (come centri di ricerca italiani, università italiane, istituzioni estere).

⁸ Per intensità tecnologica e di conoscenza si sono utilizzate le aggregazioni Eurostat basate sulla classificazione statistica delle attività economiche nella comunità europea (Nace) e la corrispondente classificazione dell’Istat Ateco 2007. La manifattura ad alta intensità tecnologica corrisponde alle divisioni 21 e 26 (tale gruppo è identificato con la voce “M-IT: alta” nelle Figure 5 e 6); la manifattura a medio-alta intensità tecnologica alle divisioni 20, 27-30 (M-IT: medio-alta); la manifattura a medio-bassa intensità tecnologica alle divisioni 19, 22-25,33 (M-IT: medio-bassa); la manifattura a bassa intensità tecnologica alle divisioni 10-18, 31-32 (M-IT: bassa); i servizi ad alta intensità di conoscenza sono suddivisi in servizi tecnologici (divisioni 59-63, 72) (S-IC: alta - tecnologia), servizi di mercato (divisioni 50-51, 69-71, 73-74, 78, 80) (S-IC: alta - s. di mercato) e altri servizi (divisioni 58,75,84-93) (S-IC: alta - altri servizi); i servizi a bassa intensità di conoscenza (S-IC: bassa) corrispondono, infine, alle divisioni 45-47, 49, 52-53, 55-56, 68, 77, 79, 81-82, 94-99. La voce “Altro” nelle Figure 5 e 6 corrisponde, infine, ai settori 01-03, 05-09, 35-39, 41-43.

Prospetto 1 - Il credito d'imposta per investimenti in Ricerca e Sviluppo (R&S) (2015-2031) e per altre tipologie di attività innovativa (2020-2025)

SPESE ELIGIBILI		Legge di Stabilità 2015	Legge di Bilancio 2017	Legge di Bilancio 2019	Legge di Bilancio 2020	Legge di Bilancio 2021	Legge di Bilancio 2022		
		2015-2016	2017-2018	2019	2020	2021-2022	2023	2024-2025	2026-2031
		Spesa incrementale			Spesa totale (b) (c)				
Ricerca e Sviluppo	Aliquota	25% (50%) (a)	50%	25% (50%) (a)	12%	20%	10%	10%	10%
	Massimale credito erogabile (milioni di euro)	5	20	10	3	4	5	5	5
Transizione ecologica e innovazione digitale 4.0	Aliquota				10%	15%	10%	5%	--
	Massimale credito erogabile (milioni di euro)				1,5	2	4	4	--
Innovazione tecnologica, design e ideazione estetica	Aliquota				6%	10%	10%	5%	--
	Massimale credito erogabile (milioni di euro)				1,5	2	2	2	--

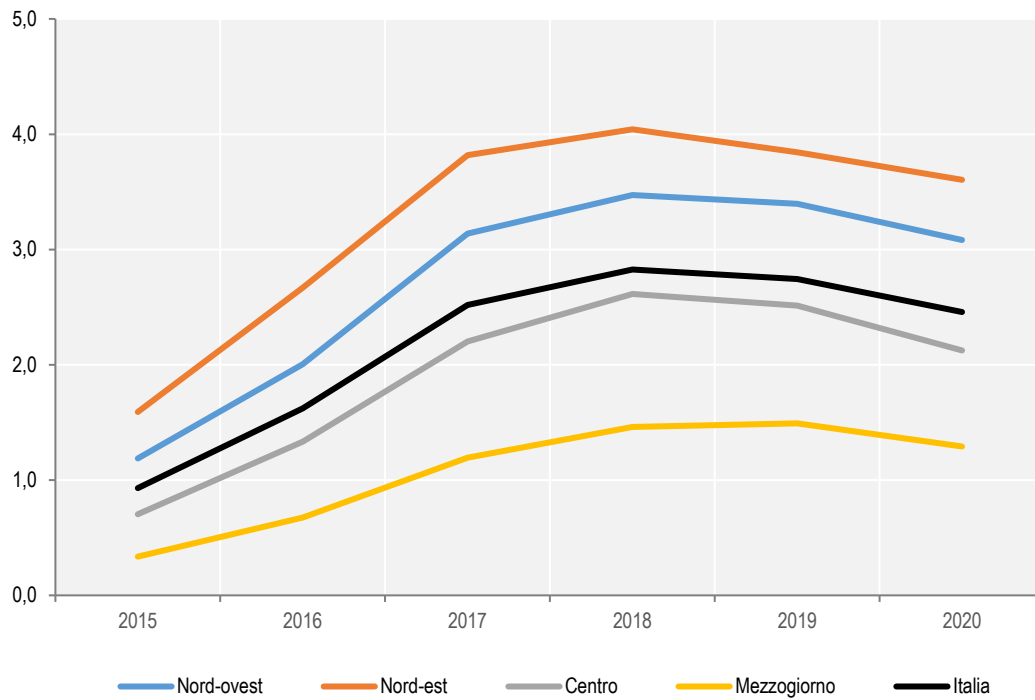
Note:

(a) L'aliquota applicabile del 25% è aumentata al 50% per le spese per il personale subordinato direttamente impiegato in attività di R&S e i contratti di ricerca *extra-muros* stipulati con Università, enti di ricerca o PMI innovative.

(b) Per il quadriennio 2020-2023 le imprese che svolgono attività di R&S nel Mezzogiorno godono di aliquote maggiorate: 45% per le piccole imprese, 35% per le medie e 25% per le grandi.

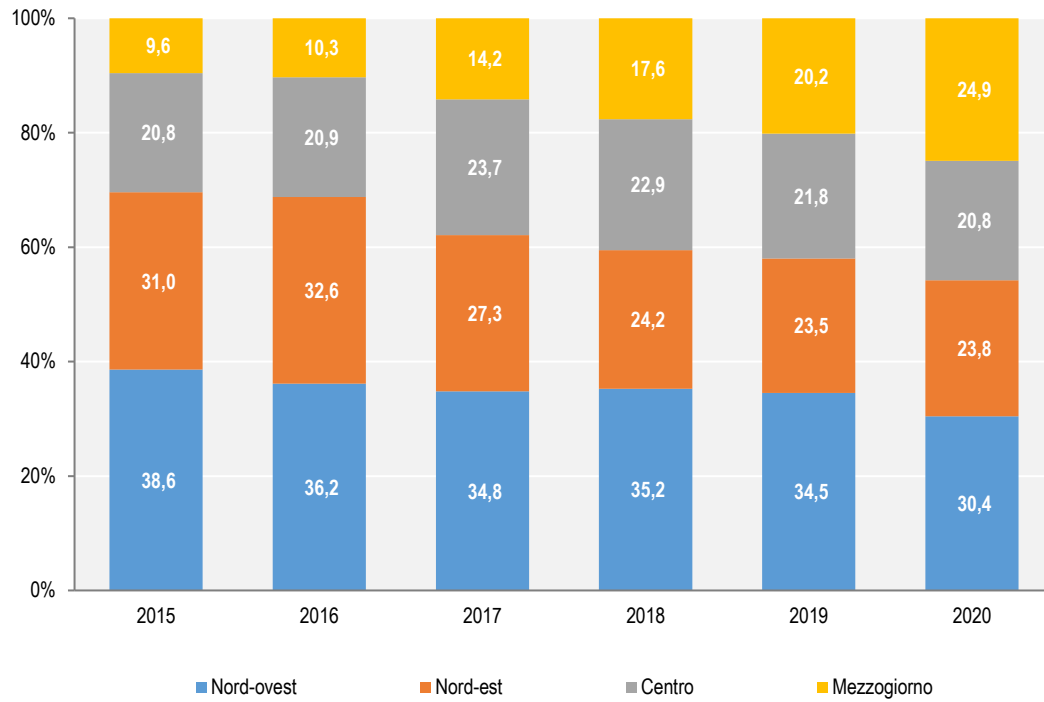
(c) Le spese del personale impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo condotte nel territorio dello Stato concorrono alla formazione del credito d'imposta per un ammontare pari al 150% del loro ammontare. Le spese relative a beni mobili e ai software utilizzati nelle attività R&S sono ammissibili nel limite del 30% delle spese del personale. Le spese per contratti di ricerca *extra-muros*, stipulati con università e istituti di ricerca residenti nel territorio dello Stato, concorrono in modo maggiorato a formare la base di calcolo del credito d'imposta per un importo pari al 150% del loro ammontare.

Figura 1 - Imprese beneficiarie del credito di imposta per investimenti in R&S per ripartizione geografica.
Anni 2015 - 2020
(valori percentuali sul totale delle imprese)



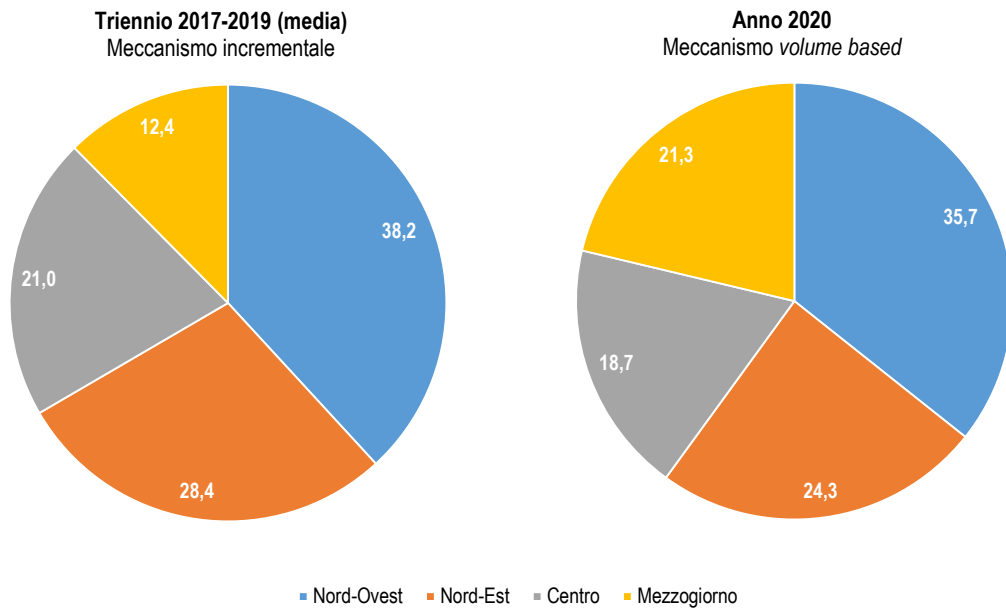
Fonte: Elaborazioni Istat sulle dichiarazioni fiscali delle società di capitali per i periodi d'imposta 2015 - 2020

Figura 2 - Beneficio del credito di imposta per investimenti in R&S per ripartizione geografica.
Anni 2015 - 2020
 (valori percentuali sul totale del beneficio)



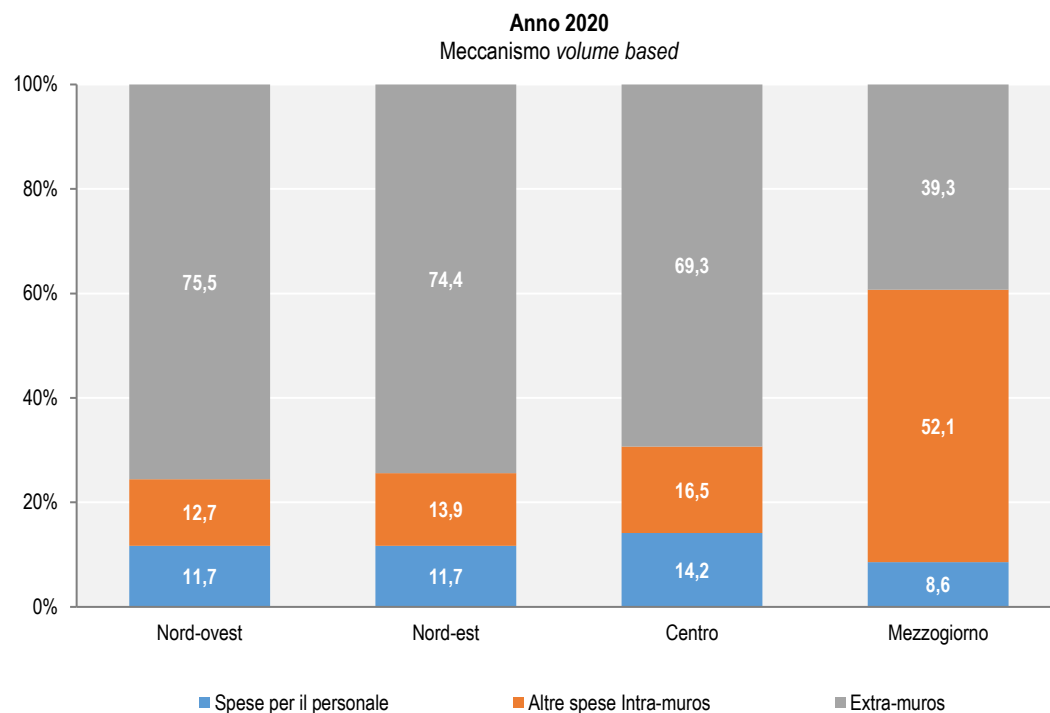
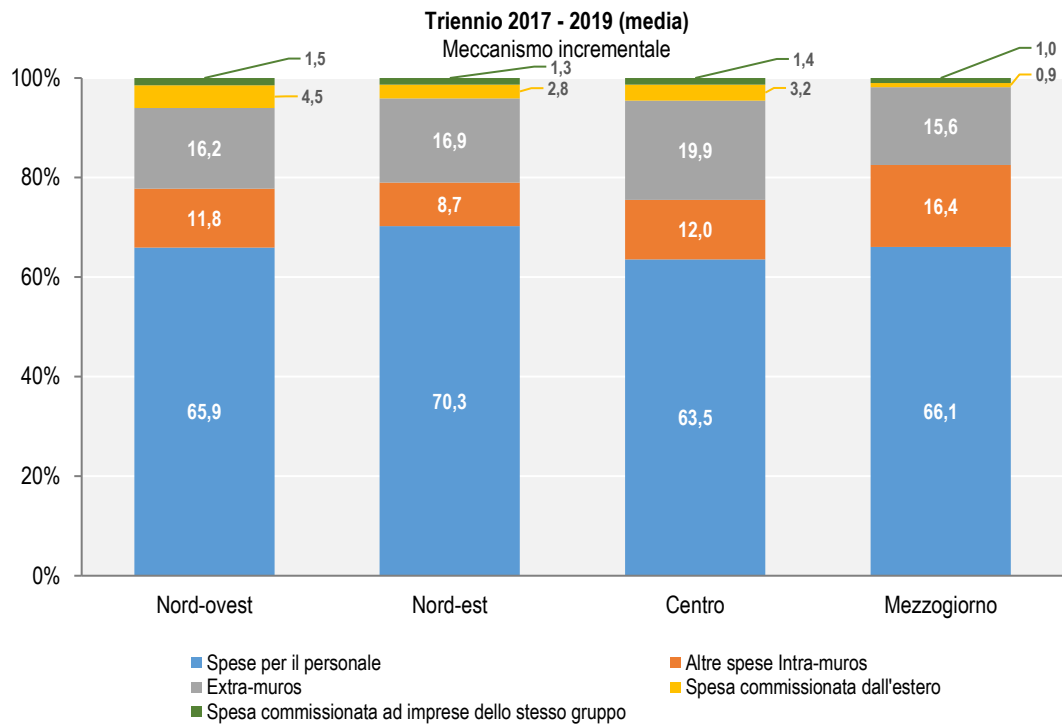
Fonte: Elaborazioni Istat sulle dichiarazioni fiscali delle società di capitali per i periodi d'imposta 2015 - 2020

Figura 3 - Spesa agevolata in R&S per ripartizione geografica. Anni 2017-2019 e 2020
(valori percentuali)



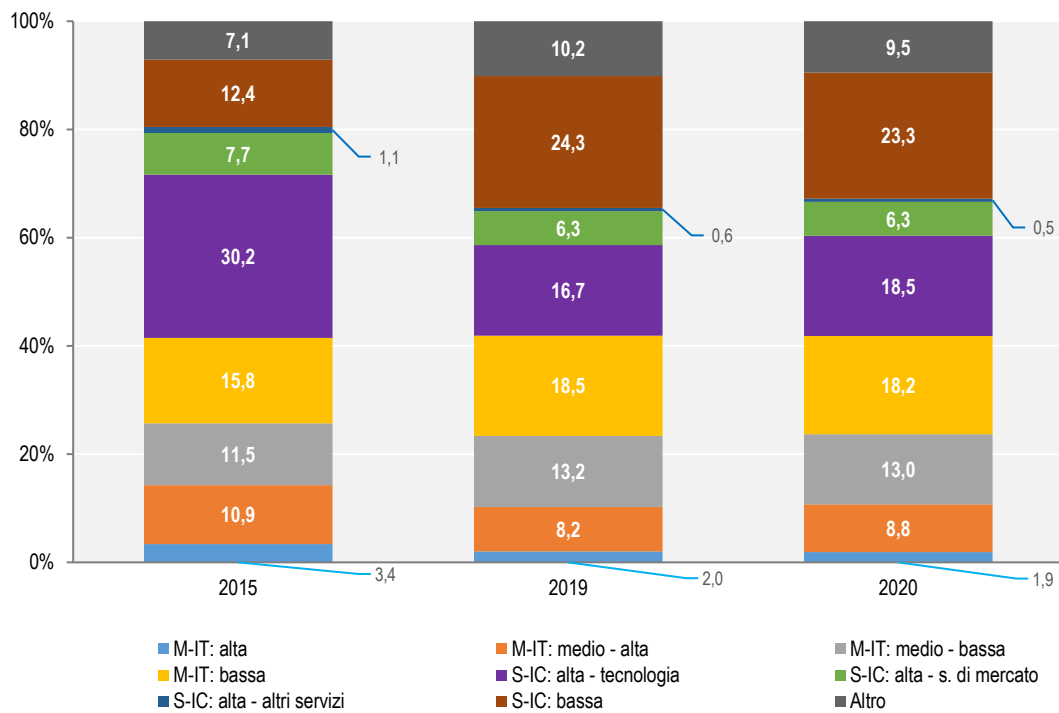
Fonte: Elaborazioni Istat sulle dichiarazioni fiscali delle società di capitali per i periodi d'imposta 2015-2020

Figura 4 - Spesa agevolata in R&S per ripartizione geografica e tipologia di spesa
(valori percentuali)



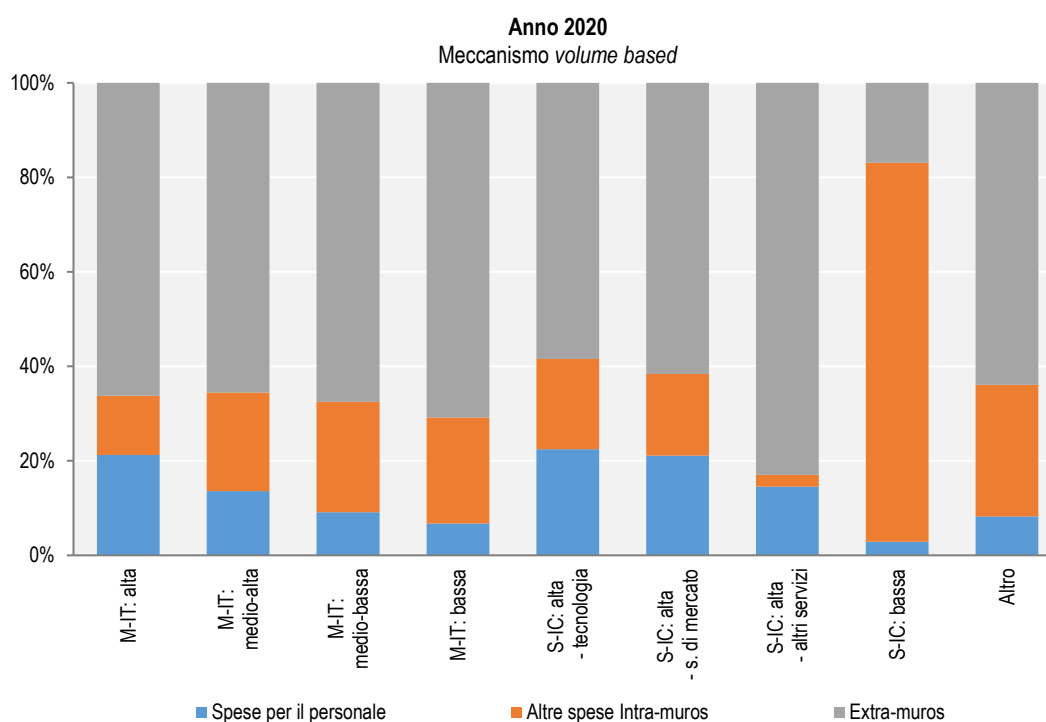
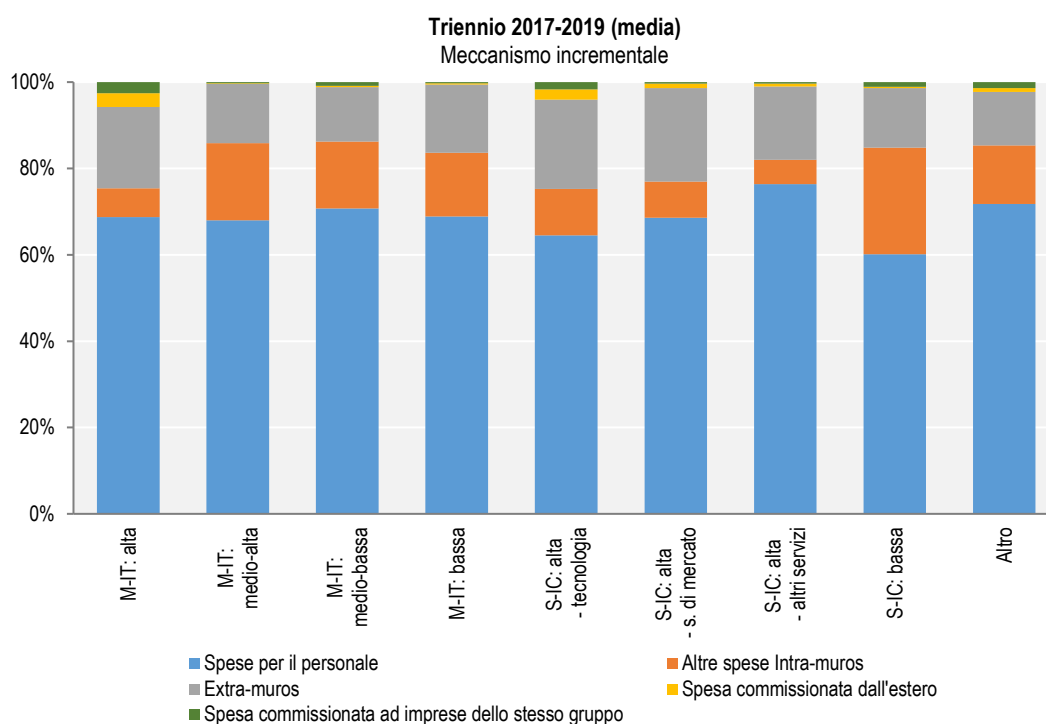
Fonte: Elaborazioni Istat sulle dichiarazioni fiscali delle società di capitali per i periodi d'imposta 2015-2020

Figura 5 - Imprese beneficiarie per grado di intensità tecnologica (IT) e di conoscenza (IC) nel Mezzogiorno. Anni 2015, 2019 e 2020 (valori percentuali)



Fonte: Elaborazioni Istat sulle dichiarazioni fiscali delle società di capitali per i periodi d'imposta 2015 - 2020

Figura 6 - Spesa agevolata in R&S nelle imprese del Mezzogiorno per grado di intensità tecnologica (IT) e di conoscenza (IC) e tipologia di spesa
(valori percentuali)



Fonte: Elaborazioni Istat sulle dichiarazioni fiscali delle società di capitali per i periodi d'imposta 2015 - 2020