

CREDITO D'IMPOSTA PER ATTIVITA' DI RICERCA E SVILUPPO SULL'ECCEDEXZA RISPETTO ALLA MEDIA DELL'ULTIMO TRIENNIO

In questa Circolare

- 1. PREMESSA**
- 2. SOGGETTI BENEFICIARI**
- 3. ATTIVITA' AGEVOLABILI**
- 4. COSTI AMMISSIBILI**
 - 4.1 Costi del personale**
 - 4.2 Costi per strumenti e attrezzature di laboratorio**
 - 4.3 Spese relative a contratti di ricerca stipulati con altre imprese**
 - 4.4 Spese per l'attività di certificazione contabile**
- 5. CONDIZIONI PER IL RICONOSCIMENTO DEL CREDITO D'IMPOSTA**
- 6. MISURA DLE CREDITO D'IMPOSTA**
 - 6.1 Ammontare massimo**
 - 6.2 Cumulabilità**
- 7. REGIME FISCALE DEL CREDITO D'IMPOSTA**
- 8. UTILIZZO DEL CREDITO D'IMPOSTA**
- 9. OBBLIGHI DOCUMENTALI**
 - 9.1 Conservazione della documentazione**
 - 9.2 Certificazione della documentazione**
- 10. CONTROLLI**
- 11. RECUPERO DELLE AGEVOLAZIONI NON SPETTANTI**

1. PREMESSA

Con il DM 27.5.2015, pubblicato sulla G.U. 29.7.2015 n. 174, sono state emanate le disposizioni attuative del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo, di cui all'art. 3 del DL 23.12.2013 n. 145 conv. L. 21.2.2014 n. 9, come sostituito dalla L. 23.12.2014 n. 190 (legge di stabilità 2015).

Prima di continuare si anticipano brevemente le *condizioni per il riconoscimento* del credito d'imposta (si veda punto 5) e la *misura dello stesso* (si veda punto 6):

- a. Il credito d'imposta è riconosciuto a condizione che la spesa:
- ammonti almeno a 30.000,00 euro;
 - ecceda la media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31.12.2015.
- b. Il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del:
- 50% della spesa incrementale relativa ai costi del personale e dei contratti di ricerca;
 - 25% della spesa incrementale relativa ai costi per strumenti e attrezzature di laboratorio e per le privative industriali.

2. SOGGETTI BENEFICIARI

Possono beneficiare del credito d'imposta tutte le imprese:

- indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano e dal regime contabile adottato;
- che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014 e fino a quello in corso al 31.12.2019 (anni 2015-2019, per i soggetti "solari").

3. ATTIVITA' AGEVOLABILI

Sono ammissibili al credito d'imposta le seguenti attività di ricerca e sviluppo:

- 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 usi commerciali diretti;
- ricerca pianificata o indagini critiche miranti ad acquisire nuove conoscenze, da utilizzare per mettere a punto nuovi prodotti, processi o servizi o permettere un miglioramento dei prodotti, processi o servizi esistenti ovvero la creazione di componenti di sistemi complessi, necessaria per la ricerca industriale, ad esclusione dei prototipi di seguito indicati;
- acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica e commerciale allo scopo di produrre piani, progetti o disegni per prodotti, processi o servizi nuovi, modificati o migliorati; può trattarsi anche di altre attività destinate alla definizione concettuale, alla pianificazione e alla documentazione concernenti nuovi prodotti, processi e servizi; tali attività possono comprendere l'elaborazione di progetti, disegni, piani e altra documentazione, inclusi gli studi di fattibilità, purché non siano destinati a uso commerciale; realizzazione di prototipi utilizzabili per scopi commerciali e di progetti pilota destinati a esperimenti tecnologici o commerciali, quando il prototipo è necessariamente il prodotto commerciale finale e il suo costo di fabbricazione è troppo elevato per poterlo usare soltanto a fini di dimostrazione e di convalida;
- 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.

Attività escluse

Non si considerano invece attività di ricerca e sviluppo le modifiche ordinarie o periodiche apportate a prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione, servizi esistenti e altre operazioni in corso, anche quando tali modifiche rappresentino miglioramenti.

4. COSTI AMMISSIBILI

Ai fini della determinazione del credito d'imposta sono ammissibili i costi di competenza, ai sensi dell'art. 109 del TUIR, del periodo d'imposta di riferimento, direttamente connessi allo svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili, quali:

- i costi relativi al personale altamente qualificato 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, che sia:
 - dipendente dell'impresa, impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo, con esclusione del personale con mansioni amministrative, contabili e commerciali;
 - oppure in rapporto di collaborazione con l'impresa, impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo, compresi gli esercenti arti e professioni, a condizione che svolga la propria attività presso le strutture della medesima impresa;
- le quote di ammortamento delle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio, nei limiti dell'importo risultante dall'applicazione dei coefficienti stabiliti con il DM 31.12.88, 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 2.000,00 euro al netto dell'IVA;
- le spese relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, nonché con altre imprese, comprese le *start-up* innovative, diverse da quelle che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa;
- le spese relative a competenze tecniche e private industriali relative a un'invenzione industriale o biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale, anche acquisite da fonti esterne.

4.1 COSTI DEL PERSONALE

In relazione ai lavoratori dipendenti o in rapporto di collaborazione in possesso dei titoli richiesti, deve essere preso in considerazione il costo effettivamente sostenuto dall'impresa:

- costituito dalla retribuzione lorda prima delle imposte e dai contributi obbligatori, quali gli oneri previdenziali e i contributi assistenziali obbligatori per legge;
- in rapporto all'effettivo impiego dei medesimi lavoratori nelle attività di ricerca e sviluppo.

4.2 COSTI PER STRUMENTI E ATTREZZATURE DI LABORATORIO

Ai fini delle quote di ammortamento, gli strumenti e le attrezzature di laboratorio devono essere acquisiti dall'impresa, a titolo di proprietà o di utilizzo.

Beni acquisiti in locazione finanziaria

Nel caso di acquisizione degli stessi mediante locazione finanziaria, alla determinazione dei costi ammissibili concorrono le quote capitali dei canoni:

- nella misura corrispondente all'importo deducibile ai sensi dell'art. 102 co. 7 del TUIR;
- in rapporto all'effettivo impiego per le attività di ricerca e sviluppo.

Beni acquisiti in locazione non finanziaria

Per gli strumenti e le attrezzature di laboratorio acquisiti mediante locazione non finanziaria, il valore al quale applicare i coefficienti di cui al DM 31.12.88 è rappresentato dal costo storico del bene, che deve risultare:

- dal relativo contratto di locazione;
- ovvero da una specifica dichiarazione del locatore.

4.3 SPESE RELATIVE A CONTRATTI DI RICERCA STIPULATI CON ALTRE IMPRESE

Ai fini dell'ammissibilità dei costi, i contratti di ricerca devono essere stipulati con imprese residenti o localizzate in Stati membri dell'Unione europea, in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo (SEE) ovvero in Paesi e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni.

4.4 SPESE PER L'ATTIVITÀ DI CERTIFICAZIONE CONTABILE

Per le imprese non soggette a revisione legale dei conti e prive di un collegio sindacale sono ammissibili le spese sostenute per l'attività di certificazione contabile, entro il limite massimo di 5.000,00 euro.

5. CONDIZIONI PER IL RICONOSCIMENTO DEL CREDITO D'IMPOSTA

Il credito d'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:

- ammonti almeno a 30.000,00 euro;
- ecceda la media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31.12.2015 (anni 2012-2014, per i soggetti "solari"), ovvero, per le imprese in attività da meno di tre periodi d'imposta, a decorrere dalla data di costituzione.

A tali fini, per "spesa incrementale complessiva" si intende la differenza positiva tra:

- l'ammontare complessivo delle spese per investimenti in attività di ricerca e sviluppo sostenute nel periodo d'imposta in relazione al quale si intende fruire dell'agevolazione;
- la media annuale delle medesime spese realizzate nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31.12.2015 (anni 2012-2014, per i soggetti "solari"), ovvero nel minor periodo dalla data di costituzione.

6. MISURA DEL CREDITO D'IMPOSTA

Il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del:

- 50% della spesa incrementale relativa ai costi del personale e dei contratti di ricerca;
- 25% della spesa incrementale relativa ai costi per strumenti e attrezzature di laboratorio e per le private industriali.

A tali fini, per "spesa incrementale" si intende l'ammontare dei costi del personale e dei contratti di ricerca, ovvero dei costi per strumenti e attrezzature di laboratorio e per le private industriali, sostenuti nel periodo d'imposta per il quale si intende fruire dell'agevolazione in eccedenza rispetto alla media annuale riferita ai rispettivi medesimi costi sostenuti:

- nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31.12.2015 (anni 2012-2014, per i soggetti "solari");
- ovvero nel minor periodo decorrente dalla data di costituzione.

Il credito d'imposta è, in ogni caso, calcolato sulla spesa incrementale riferita ai costi del personale e dei contratti di ricerca, ovvero ai costi per strumenti e attrezzature di laboratorio e per le private industriali, nei limiti della spesa incrementale complessiva.

6.1 AMMONTARE MASSIMO

Il credito d'imposta spetta comunque fino ad un importo massimo annuale di 5 milioni di euro per ciascun beneficiario.

6.2 CUMULABILITA'

Il credito d'imposta in esame è cumulabile con il credito d'imposta per l'assunzione di personale altamente qualificato, di cui all'art. 24 del DL 83/2012 conv. L. 134/2012.

Si ricorda che, per effetto della citata L. 190/2014, tale agevolazione è cessata alla data del 31.12.2014.

7. REGIME FISCALE DEL CREDITO D'IMPOSTA

Il credito d'imposta in esame:

- deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale sono stati sostenuti i costi;
- non concorre alla formazione del reddito ai fini IRPEF/IRES, né della base imponibile IRAP;
- non rileva ai fini della determinazione del pro rata di indeducibilità degli interessi passivi e delle spese generali, ai sensi degli artt. 61 e 109 co. 5 del TUIR.

8. UTILIZZO DEL CREDITO D'IMPOSTA

Il credito d'imposta è utilizzabile:

- esclusivamente in compensazione nel modello F24;
- a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in cui i costi sono stati sostenuti.

Inapplicabilità dei limiti alla compensazione

In relazione alla compensazione in esame, non si applica:

- il limite generale annuale di 700.000,00 euro per le compensazioni nel modello F24 (art. 34 della L. 388/2000);
- il limite annuale di 250.000,00 euro per la compensazione dei crediti d'imposta derivanti da agevolazioni fiscali, da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi (art. 1 co. 53 della L. 244/2007).

9. OBBLIGHI DOCUMENTALI

9.1 CONSERVAZIONE DELLA DOCUMENTAZIONE

Le imprese beneficiarie sono tenute a conservare, con riferimento ai costi sulla base dei quali è stato determinato il credito d'imposta, tutta la documentazione utile a dimostrare l'ammissibilità e l'effettività degli stessi, in particolare:

- per i costi del personale: fogli di presenza nominativi riportanti per ciascun giorno le ore impiegate nell'attività di ricerca e sviluppo, firmati dal legale rappresentante dell'impresa beneficiaria, ovvero dal responsabile dell'attività di ricerca e sviluppo;
- per gli strumenti e le attrezzature di laboratorio: la dichiarazione del legale rappresentante dell'impresa, ovvero del responsabile dell'attività di ricerca e sviluppo, relativa alla misura e al periodo in cui gli stessi sono stati utilizzati per l'attività di ricerca e sviluppo;
- per i contratti di ricerca: i contratti stessi e una relazione concernente le attività svolte nel periodo d'imposta cui il costo sostenuto si riferisce, sottoscritta dall'università, dall'ente di ricerca od organismo equiparato, oppure da un'altra impresa.

9.2 CERTIFICAZIONE DELLA DOCUMENTAZIONE

L'Agenzia delle Entrate effettua i controlli sulla base di apposita documentazione contabile certificata:

- dal soggetto incaricato della revisione legale o dal collegio sindacale;
- oppure da un professionista iscritto nel Registro dei revisori legali, per le imprese non soggette a revisione legale dei conti e prive di un collegio sindacale.

Tale certificazione deve essere allegata al bilancio.

I suddetti obblighi di certificazione non si applicano alle imprese con bilancio certificato.

10. CONTROLLI

L'Agenzia delle Entrate effettua controlli finalizzati a verificare:

- la sussistenza delle condizioni di accesso al credito d'imposta;
 - la conformità delle attività e dei costi di ricerca e sviluppo effettuati a quanto previsto dal DM attuativo.
- Qualora si rendano necessarie valutazioni di carattere tecnico in ordine all'ammissibilità di specifiche attività ovvero alla pertinenza e congruità dei costi sostenuti, l'Agenzia delle Entrate può richiedere il parere del Ministero dello sviluppo economico.

11. RECUPERO DELLE AGEVOLAZIONI NON SPETTANTI

Nel caso in cui, a seguito dei controlli, si accerti l'indebita fruizione, anche parziale, del credito d'imposta per il mancato rispetto delle condizioni richieste ovvero a causa dell'inammissibilità dei costi sulla base dei quali è stato determinato l'importo fruito, l'Agenzia delle Entrate provvede al recupero del relativo importo, maggiorato di interessi e sanzioni.

Sono fatte salve le eventuali responsabilità di ordine civile, penale e amministrativo.

Studio Dott. Begni & Associati