Credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo

QUESTIONI RILEVANTI E CRITICITA'

QUADRO SINTETICO DELL' AGEVOLAZIONE

Il decreto-legge n. 145/2013 (*decreto destinazione Italia)* ha introdotto un **credito di imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo**.

La legge di stabilità 2015 ha riscritto la disciplina di tale credito d'imposta che ora è riconosciuto:

- a **tutte le imprese**;

- per investimenti effettuati **a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014 e fino a quello in corso al 31.12.2019**;

- in relazione alle spese sostenute **in eccedenza** rispetto alla **media dei medesimi investimenti** realizzati **nei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31.12.2015**;

- nella misura del **50%** della **spesa incrementale** relativa all'**assunzione di personale altamente qualificato** e a **contratti di ricerca "*extra muros*"** non infragruppo;

- nella misura del **25%** della **spesa incrementale** relativa alle quote di ammortamento delle spese per l'acquisizione o l'utilizzo di **strumenti e attrezzature di laboratorio** e alle spese di acquisizione di **competenze tecniche e privative industriali** relative a un'invenzione;

- a condizione che **nel periodo di imposta in cui si intende accedere** all'agevolazione siano sostenute **spese** per attività di ricerca e sviluppo **almeno pari a 30.000 €**;

- fino ad un **importo massimo annuale di 5mln €** per ciascun beneficiario.

Il credito di imposta è utilizzabile **esclusivamente in compensazione** mediante modello F24 e va indicato nel **quadro RU** della dichiarazione dei redditi.

AMBITO SOGGETTIVO

Il credito di imposta è riconosciuto a **tutte le imprese residenti** e alle **stabili organizzazioni** nel territorio dello Stato di soggetti non residenti:

- anche se costituite successivamente al periodo di imposta in corso al 31.12.2014
- indipendentemente dalla natura giuridica, dalla dimensione aziendale, dal settore economico in cui operano nonché dal regime contabile adottato

MISURA DI CARATTERE GENERALE

Anche **consorzi, reti-soggetto, imprenditori agricoli, enti non commerciali** (con riferimento all'attività commerciale eventualmente esercitata)

Sono **escluse** le imprese sottoposte a procedure concorsuali non finalizzate alla prosecuzione dell'attività

AMBITO TEMPORALE

Investimenti realizzati **a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014 e fino a quello in corso al 31.12.2019**

01/01/15 31/12/19

L'**imputazione** degli investimenti al periodo di vigenza dell'agevolazione segue i criteri stabiliti dall'**art. 109 del TUIR** (anche **progetti avviati anteriormente**).

Costi capitalizzabili

Soggetti IAS *adopter*

non rilevano i diversi criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio

ATTIVITA' DI R&S AGEVOLABILI

Sviluppo sperimentale: **acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti** di natura scientifica, tecnologica e commerciale **(e di altro tipo)** 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**

SCELTA

Le attività di R&S ammissibili possono essere svolte anche in ambiti diversi da quello scientifico e tecnologico (es. storico, sociologico)

Condotti anche nelle altre fasi della ricerca

SCELTA

ATTENZIONE

Non si qualificano come attività di R&S quelle relative alle **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**

Quindi sono escluse le modifiche non significative di prodotti e di processi (es. modifiche stagionali, modifiche di *design* di un prodotto, mera sostituzione di un bene strumentale, i miglioramenti, qualitativi o quantitativi derivanti dall'utilizzo di sistemi di produzione che sono molto simili a quelli già usati)

Quindi sono incluse le modifiche di processo o di prodotto che apportano cambiamenti o miglioramenti significativi delle linee e/o delle tecniche di produzione o dei prodotti (es. sperimentazione di una nuova linea produttiva, modifica delle caratteristiche tecniche e funzionali di un prodotto)

COSTI AMMISSIBILI

SCELTE

Credito: 50%

Spese lett. a) personale A.Q.

Presenza di un **rapporto di lavoro dipendente o assimilato** (artt. 49 e 50 TUIR)

Non è necessario
- **Titolo in materia attinente** all'attività di R&S in cui il personale è impiegato
- **Iscrizione ad un albo professionale**

Ammissibile l'eventuale retribuzione per l'attività di R&S svolta dall'amministratore, anche non dipendente dell'impresa

Incremento spese determinato da
- Assunzione di **nuovo personale**
- Aumento della **retribuzione**
- Aumento delle **ore di lavoro** in R&S

Costo del personale in rapporto di **collaborazione**: compensi corrisposti al netto dell'IVA e al lordo dei contributi previdenziali e delle ritenute

SCELTA

I compensi corrisposti per l'attività di ricerca svolta da professionisti in totale autonomia di mezzi ed organizzazione

possono rientrare nella categoria di costi ammissibili ai sensi della lettera *c)* del *comma* 6 (c.d. "ricerca *extra-muros*") alle condizioni previste dalla norma

COSTI AMMISSIBILI

SCELTE

Credito: 25%

Spese lett. b)
Quote amm.to

Beni materiali ammortizzabili diversi dai terreni e dai fabbricati - sia in proprietà che in uso – **abitualmente impiegati** dall'impresa nelle attività di R&S in relazione al tempo di effettivo impiego in tali attività.

Solo strumenti e attrezzature **destinati** a R&S

L'**ammortamento** rilevante è sempre quello **ordinario o tabellare** applicato al costo sostenuto per l'acquisto o la produzione del bene, determinato ai sensi dell'articolo 110 del TUIR, **al lordo dei contributi ricevuti**

Non rilevano i super-ammortamenti (legge di stabilità 2016)

COSTI AMMISSIBILI

Beneficiario è il soggetto che sostiene i costi e si avvale dei risultati assumendo il rischio per l'attività

Credito: 50%

SCELTE

Spese lett. c) Ricerca *extra-muros*

Soggetto commissionario

L'impegno a svolgere direttamente o **indirettamente** R&S

Commissione a soggetti localizzati nel SEE o in «Paesi collaborativi»

oggetto sociale anche ≠ da R&S

non necessario impiego di personale A.Q.

Impegno su commissione deve essere coerente con l'attività svolta dal commissionario

«nella misura congrua e pertinente purché i risultati siano acquisiti nell'ambito di un'operazione effettuata alle normali condizioni di mercato e che non comporti elementi di collusione»

ricerca infra-gruppo

Perimetrazione gruppo → art. 2359, commi 1 e 2, del c.c.

controllo da parte della stessa persona fisica

I costi rilevano per il committente se riconducibili ad una delle categorie di costi ammissibili lettere a), b), c) e d)

Deve acquisire dalla commissionaria il **dettaglio dei costi** supportati da adeguata documentazione

COSTI AMMISSIBILI

SCELTE

In corso di valutazione

Credito: 25%

Spese lett. d) Competenze tecniche e privative industriali

Competenze tecniche

costi sostenuti per il personale «non altamente qualificato» impiegato nelle attività di R&S

Privative industriali

acquisto

anche da soggetti esteri

transfer pricing

ATTENZIONE

anche infra-gruppo

sindacato di antieconomicità

produzione

mantenimento, sviluppo e accrescimento

DETERMINAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE

Il credito di imposta è riconosciuto in relazione alle **spese sostenute in eccedenza** rispetto alla **media dei medesimi investimenti** realizzati **nei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31.12.2015**:

- **50%** dei **costi incrementali** per il **personale** e i **contratti di ricerca *extra-muros***
- **25%** dei **costi incrementali** per **ammortamenti**, **competenze tecniche** e **privative industriali**

$$\text{Credito d'imposta} = \left[\text{Investimenti Anno X} - \text{Media investimenti Anni 2014-2013-2012} \right] \times \begin{cases} 50\% \\ 25\% \end{cases}$$

Il credito spetta:

nei limiti della spesa incrementale complessiva

I decrementi di una categoria riducono gli incrementi dell'altra

se nel periodo in cui si intende fruirne è realizzato un investimento minimo di € 30.000 (ragguagliato al periodo di imposta del beneficiario)

SCELTA

per l'importo max di € 5mln per periodo d'imposta (comprensivo del contributo per le spese di «certificazione contabile»)

CALCOLO DELLA MEDIA

Media

- **omogenea:** investimenti pregressi appartenenti alla medesima tipologia di quelli agevolabili
- **fissa:** Il triennio o il diverso periodo di riferimento per il calcolo della media rimane immutato (solari: 2012-2013 e 2014)
- **aritmetica:** dividere l'ammontare degli investimenti per il numero delle annualità pregresse (divisore sempre pari a 3)

Si deve tenere conto anche degli esercizi in cui l'importo degli investimenti è pari a zero

Imprese di recente costituzione (tra il 2013 e il 2014) → media degli investimenti effettuati nel minor periodo che decorre dal periodo di imposta in corso alla data della costituzione dell'impresa (divisore pari a 2 o 1)

Imprese di nuova costituzione (a partire dal 2015) → media = zero

Impresa neocostituita: avvio di nuova attività imprenditoriale

ATTENZIONE

Sindacato antiabuso per imprese neo-costituite a seguito di operazioni di riorganizzazione aziendale

UTILIZZO DEL CREDITO DI IMPOSTA

Il credito di imposta maturato va **utilizzato esclusivamente in compensazione** mediante **modello F24 a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in cui i costi** relativi agli investimenti ammissibili **sono stati sostenuti**

Codice tributo 6857
Operativo dal 1° gennaio 2016
(Ris. n. 97/2015)

ATTENZIONE

L'utilizzo in F24 **non soggiace**:
✓al divieto di compensazione in presenza di **ruoli scaduti** (art. 31, co. 1, d.l. n. 78/2010, Circ. n. 13/E del 2011)

CUMULO

SI

- con il **credito di imposta per l'assunzione di personale altamente qualificato** (nel corso del 2014 agevolabili per 12 mesi dall'assunzione)

- con **contributi o altre agevolazioni** (ad es. *bonus* investimenti art. 18 d.l. 91/2014, super-ammortamenti legge di stabilità 2016) salvo che le norme disciplinanti le altre misure non dispongano diversamente

ATTENZIONE
L'importo risultante dal cumulo dei benefici non deve risultare superiore ai costi sostenuti

DOCUMENTAZIONE

Costi del personale (spese **lett. a**): **i fogli di presenza nominativi** riportanti per ciascun giorno le ore impiegate nell'attività di R&S, firmati dal legale rappresentante dell'impresa ovvero dal responsabile dell'attività' di R&S

Per il periodo di imposta in corso alla data di pubblicazione del DM attuativo (27.05.2015 pubblicato il 29.07.2015) **documento di riepilogo (ad es. con cadenza mensile)**

SCELTA

Strumenti e attrezzature di laboratorio (spese **lett. b**): la **dichiarazione** del legale rappresentante dell'impresa, ovvero del responsabile dell'attività di R&S, relativa alla misura e al periodo in cui gli stessi sono stati utilizzati per R&S

Ricerca *extra muros* (spese **lett. c**): **i contratti** stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e altre soggetti, comprese le *start-up innovative*, e **una relazione** sottoscritta dai soggetti commissionari sulle attività svolte nel periodo d'imposta cui il costo sostenuto si riferisce.

Dalla documentazione deve risultare la residenza o la localizzazione (UE SEE o paesi collaborativi) del soggetto che di fatto svolge l'attività di R&S

SCELTA

Competenze tecniche e privative industriali (spese **lett. d**): **i contratti e una relazione** concernente le attività svolte nel periodo d'imposta cui il costo sostenuto si riferisce firmata dal legale rappresentante dell'impresa ovvero dal responsabile dell'attività' di R&S

Prospetto con l'indicazione analitica degli investimenti realizzati nei periodi di imposta precedenti ed utilizzati come base di calcolo della quota incrementale che determina l'ammontare del credito di imposta

SCELTA

ADEMPIMENTI

~~*imprese con bilancio certificato*~~

sono comunque tenute a predisporre la documentazione contabile idonea a dimostrare la spettanza del credito di imposta

SCELTE

Obbligo di certificazione contabile della documentazione

Le **spese di certificazione** sono **deducibili** dal reddito di impresa per l'intero importo
Spetta un contributo sotto forma di credito di imposta max euro 5.000 in aggiunta al credito di imposta spettante per i costi ammissibili

Forma: libera
Contenuto minimo: attestazione della regolarità formale della documentazione e dell'effettività dei costi sostenuti

Costi sostenuti nel periodo di imposta per il quale si intende fruire del beneficio

Costi per gli investimenti pregressi sostenuti nei periodi di imposta rilevanti per il calcolo della media

La certificazione «*deve essere allegata al bilancio*» = deve essere conservata ed esibita unitamente al bilancio (e non pubblicata)

La certificazione deve essere predisposta entro il termine di approvazione del bilancio e comunque entro 120 gg dalla chiusura dell'esercizio per i soggetti non obbligati alla redazione del bilancio

ATTIVITA' DI R&S

CREDITO di IMPOSTA

a) Ricerca fondamentale

b) Ricerca industriale

c) Sviluppo sperimentale

d) Produzione e collaudo

PATENT BOX

(i) Ricerca fondamentale
se successivamente utilizzata nell'attività di ricerca applicata e design

(ii) Ricerca applicata
Comprende la realizzazione degli impianti e delle attrezzature necessarie per la realizzazione di prototipi e prodotti pilota

Le definizioni di R&S ammissibili al Credito di Imposta corrispondono sostanzialmente alle definizioni delle attività di Ricerca Fondamentale e Ricerca Applicata definite nel sistema *Patent box* (art. 8, DM. 30.7.2015)

La definizione di attività di R&S del *Patent box* include anche:

(iii) Design (ideazione e progettazione di prodotti, processi e servizi)
(iv) Ideazione e realizzazione del software coperto da copyright
(v) Ricerche preventive, test e ricerche di mercato
(vi) Attività presentazione, comunicazione e promozione (affermazione commerciale)

Costi ammissibili al credito di imposta

COSTI RILEVANTI ai fini del reddito agevolabile da *patent box*

Grazie per la vostra attenzione