



Credito di imposta per attività di R&S

Gli argomenti



1. Introduzione

2. Le
attività
ammissibili

3. I costi
ammissibili

4. Il commissario
residente

5. Aspetti
procedurali

6. Dati statistici
e conclusioni

Introduzione



«Art. 3. D.L. n. 145/2013 (sostituito legge n. 9/2014)

1. A **tutte** le imprese, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano nonché dal regime contabile adottato, che effettuano **investimenti in attività di ricerca e sviluppo**, 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 (ora 2020), e' attribuito un credito d'imposta nella misura del 25 (50) per cento delle spese sostenute in eccedenza rispetto alla **media** dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015.

Introduzione



Le disposizioni di attuazione sono state dettate con il Decreto Interministeriale 27 maggio 2015 del Ministro delle Finanze di concerto con il Ministro dello Sviluppo economico (decreto attuativo)



Introduzione



- Il credito spetta a tutte le imprese anche non residenti, nonché alle imprese agricole (art. 32 Tuir) reti (soggetto) e consorzi
- Spetta anche agli enti non commerciali che esercitano un'attività commerciale secondaria
- Non spetta alle imprese sottoposte a procedure concorsuali non finalizzata alla continuazione dell'attività (circ. n. 5/2016)
- E' norma di carattere generale e automatica
- E' cumulabile con altre misure di favore salvo che la disciplina delle stesse disponga diversamente (es: super-ammortamento), ma la somma del credito e di altri contributi non può essere superiore ai costi (circ. n. 5/2016)



Introduzione



- Il credito spetta a condizione che la spesa per investimenti nell'anno sia pari almeno a 30.000 euro (in caso di esercizio sociale inferiore o superiore a 12 mesi si procede al ragguglio, circ. n. 5 del 2016)
- L'importo massimo riconosciuto del credito è pari a 5.000.000 di euro (20.000.000 a partire dal 1/1/2017)



Introduzione



- In quanto norma di carattere generale non costituisce aiuto di Stato e quindi non è stata notificata alla Commissione
- La disciplina nazionale risente comunque degli orientamenti comunitari
- La ratio è quella di premiare la propensione marginale all'investimento (media-effetto di incentivazione).



Introduzione



- Gli anni della media per i solari sono 2012/2014
- Gli anni relativi agli investimenti agevolabili per i solari sono 2015/2020
- Il credito di imposta spetta a condizione che la spesa per investimenti nell'anno in cui si chiede il credito superi la media dei tre anni. La media è aritmetica e fissa
- Principio di omogeneità tra costi e media
- Per le imprese costituite dopo il 2012 la media è calcolata sul minor periodo senza alcun ragguaglio (circ. n. 5 del 2016)
- Per le imprese neocostituite non c'è media



Le attività ammissibili



Si tratta sostanzialmente delle medesime attività di cui alla Comunicazione della Commissione Ue relativa alla disciplina degli aiuti di Stato in materia di ricerca sviluppo e innovazione (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014

Ricerca fondamentale

a) 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;

Ricerca pianificata (industriale)

b) 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 cui alla lettera c);



Le attività ammissibili



Sviluppo sperimentale

c) 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, 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;

d) 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



Le attività ammissibili



- Le attività di ricerca agevolabile possono essere svolte anche in settori diversi da quello scientifico e tecnologico, come ad esempio quello storico e sociologico o in quello della moda (circ. n. 5/2016)
- Le attività di R&S vanno tenute distinte dall'attività commerciale (eccezione per prototipi)
- L'attività commerciale può seguire quella di R&S



I costi ammissibili



- a) personale (altamente qualificato) impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo – aliquota credito al 50%;
- b) 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 decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988 – aliquota credito al 25% fino al 31/12/2016;
- c) spese relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese comprese le start-up innovative – aliquota credito al 50%;
- d) competenze tecniche e privative 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 – aliquota credito al 25% fino al 31/12/2016.

A partire dal 1°/1/2017 le aliquote sono tutte al 50%



I costi ammissibili



i costi devono essere inerenti alle attività di ricerca e rilevano secondo l'art. 109 del Tuir

La somma credito+altri contributi non può essere superiore ai costi

I singoli costi vanno assunti al lordo dei contributi ricevuti (anche se il contributo copre il 100%)

Si fa quindi il calcolo totale:

a) Tutti i costi - b) [tutti i contributi+ credito]

b) Deve essere pari o inferiore ad a) (ris. N. 12/2017)



I costi ammissibili



a) personale (altamente qualificato) effettivamente impiegato nelle attività' di ricerca e sviluppo. Rientra in tale ambito non solo il personale dipendente ma anche il personale in rapporto di collaborazione a condizione che svolga la propria attività presso le strutture dell'impresa (art. 4 DM 27/05/2015)

in via di prassi si è precisato che rientrano tra i costi ammissibili:

- L'aumento della retribuzione, straordinari, assunzione di nuovi lavoratori (circ. n. 5/2016);
- Il TFR, premi di produttività e altri incentivi (circ. 13/2017)
- Spese per lavoratori per i quali è stato stipulato un contratto di somministrazione (ris. N. 55/2016)



I costi ammissibili



b) quote di ammortamento delle spese di acquisizione o utilizzo di strumenti e attrezzature di laboratorio, nei limiti dell'importo risultante dall'applicazione dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988 – aliquota credito al 25% fino al 31/12/2016;

- Sono esclusi i beni immobili
- Si tratta di beni di proprietà o anche in uso
- Sono ammessi tutti gli strumenti e attrezzature destinati all'attività di R&S anche se non si tratta di strumenti di laboratorio in senso stretto (circ. n. 5/2016)
- Rilevano le quote di ammortamento ex art. 110 Tuir, non rilevano i superammortamenti



I costi ammissibili



c) spese relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e 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 (art. 4 del DM 27/05/2015 c.d. ricerca extra-muros).

La nozione di controllo è quella di cui all'art. 2359 cod. civ. 1° e 2° comma (controllo di diritto o di fatto circ. n. 5/2016).
No imprese controllate da medesima persona fisica.



I costi ammissibili



Ratio: nella ricerca extra-muros il corrispettivo pattuito deve essere rispondente al prezzo di mercato (vedi Orientamenti su R&S). Non sono ammissibili versamenti a fondo perduto

Favor legislativo per le spese contrattuali

Rileva ai sensi dell'art. 109 del Tuir il momento di ultimazione del servizio di ricerca



I costi ammissibili



Ricerca intra-muros

I costi relativi ad attività di ricerca commissionata all'interno del gruppo rilevano nella misura in cui siano riconducibili alle singole categorie a (personale) b (attrezzature) c (contratti di ricerca) d (competenze tecniche) come ricerca intra-muros (circ. n. 5/2016). Non rileva il mark-up (circ. n. 13/2017).



I costi ammissibili



c) spese relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e 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

Nozione sostanzialistica del contratto di ricerca: non è tipizzato e può ritenersi sussistente anche in presenza di un mero ordine o fattura (circ. n. 13/2017)

Non è necessario che l'impresa commissionaria abbia nel proprio oggetto sociale l'attività di ricerca (circ. n. 5/2016)

Il contratto di ricerca può essere stipulato anche con un professionista sia residente che non residente (circ. n. 5/2016 – circ. n. 13/2017)



I costi ammissibili



Nozione sostanzialistica del contratto di ricerca: non è tipizzato e può ritenersi sussistente anche in presenza di un mero ordine o fattura (circ. n. 13/2017)

I diritti di proprietà intellettuale possono essere attribuiti al 100 per 100 ad entrambe le parti ovvero entrambe le parti concorrono alle spese



I costi ammissibili



- c) spese relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e 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 imprese commissionarie devono essere residenti in Paesi cooperativi (art. 4 decreto attuativo) fin dal 2012 (circ. n. 13/2017)
 - Questo vale anche per la ricerca intra-muros e per la ricerca commissionata a proprie ss.oo. (circ. n. 13/2017) e per quella subappaltata (circ. n. 5/2016)
 - Questa condizione non è richiesta per le università



I costi ammissibili



d) competenze tecniche e privative 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

E' una voce residuale. Fino al 31/12/2016 vi era stato inserito il personale non altamente qualificato, anche non dipendente.



I costi ammissibili



lettera d)

Competenze tecniche:

vi rientrano beni immateriali, quali conoscenze tecniche acquisite da terzi che non sono oggetto di ricerca commissionata (es: know how, software coperto da copyright)

Privative industriali:

Rientrano i modelli di utilità ma non i marchi e i disegni



Il commissionario residente



1-bis. Il credito d'imposta di cui al comma 1 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 membri dell'Unione europea, negli Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo ovvero in Stati compresi nell'elenco di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 220 del 19 settembre 1996

in vigore dal 1/01/2017, non è norma di interpretazione autentica



Il commissario residente



Ratio: attrarre ricerca sul territorio nazionale

- Per il commissario residente i costi agevolabili sono quelli già visti per la generalità dei soggetti (lett. a-d)
- Il termine imprese non va inteso in senso letterale
- Anche per il commissario residente si applica il principio del superamento della media

circ. n. 13/2017



Aspetti procedurali



Il credito di imposta maturato va utilizzato esclusivamente in compensazione tramite il modello F24 a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in cui i costi ammissibili sono stati sostenuti



Aspetti procedurali



Spese per certificazione contabile: dette spese sono ammissibili entro il limite di 5.000 euro per le imprese che non sono tenute alla revisione legale dei conti e che non hanno un organo di controllo interno.

Tali spese, sostenute nell'anno N+1, possono essere spese con il modello F24 a partire dal giorno successivo all'ultimazione dell'attività di certificazione, a condizione che nell'anno N esistano i presupposti sostanziali (superamento 30.000 euro e incrementalità degli investimenti). Nel modello F24 va indicato l'anno N. Ai fini del reddito di impresa sono di competenza dell'anno N+1



Aspetti procedurali



Il credito di imposta maturato va indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in cui sono stati sostenuti i costi (art. 6 decreto attuativo)

- La mancata indicazione in dichiarazione del credito non comporta la decadenza del diritto
- Occorre presentare una dichiarazione integrativa
- La mancata indicazione comporta una sanzione formale (art. 8, comma 1, dlgs. N. 471/1997 da 250 a 2.000 euro)
(circ. n. 13/2017)



Aspetti procedurali



- La mancata indicazione nel bilancio 2015 del credito (che costituisce un componente positivo) non comporta la decadenza del diritto (circ. n. 13 del 2017)
- Può essere contabilizzato nel bilancio dell'anno successivo a nel presupposto che vengano rispettati i principi contabili
- Tale componente positivo viene «sterilizzato» ai fini IRES e IRAP



Dati statistici



Dati dal 9/9/2015 al 30/9/2017

| CONSULENZE GIURIDICHE <i>Direzione Centrale Normativa</i> | | |
|---|----------|--------------------------------------|
| Esito | | Con richiesta parere MISE |
| Favorevole | 2 | |
| Parzialmente favorevole | 1 | 1 |
| In trattazione | 1 | 1 |
| Totale | 4 | 2 |



Dati statistici



Dati dal 9/9/2015 al 30/9/2017

| INTERPELLI Direzione Centrale Normativa | | |
|--|------------|--|
| Esito | | Con richiesta parere MISE |
| Favorevole | 49 | 38 |
| Sfavorevole | 19 | 8 |
| Parzialmente favorevole | 25 | 19 |
| Inammissibili | 3 | 1 |
| Documentazione integrativa non prodotta | 8 | 6 |
| In trattazione | 19 | 12 |
| Totale | 123 | 84 |

| INTERPELLI Direzioni Regionali | |
|---|-----------|
| Esito | |
| Favorevole | 14 |
| Sfavorevole | 11 |
| Parzialmente favorevole | 5 |
| Inammissibili | 9 |
| In trattazione | 1 |
| Totale | 39 |



Dati statistici



Dati al 30/9/2017

| 2015 | | |
|------------------|-------------|-------------|
| CON INCREMENTO | 1861 | 77,93% |
| SENZA INCREMENTO | 527 | 22,07% |
| Totale | 2388 | 100% |
| 2016 | | |
| CON INCREMENTO | 2310 | 85,87% |
| SENZA INCREMENTO | 380 | 14,13% |
| Totale | 2690 | 100% |



Grazie per la vostra attenzione