

Credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo

RIFERIMENTI: Art. 1, comma 35, l. 23 dicembre 2014, n. 190 – “Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (Legge di stabilità 2015)”; Decreto Ministero dell’Economia e delle Finanze 27 maggio 2015 – “Attuazione del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo”

di Leda Rita Corrado (Avvocato tributarista e giornalista pubblicista).

La Legge di stabilità 2015 ha modificato la disciplina del credito d'imposta per gli investimenti delle imprese in attività di ricerca e sviluppo. L'agevolazione, originariamente introdotta nell'ambito del piano “Destinazione Italia”, è oggi riconosciuta alle imprese che effettuano nuovi investimenti dal 2015 al 2019.

Con il decreto ministeriale del 27 maggio 2015 sono state adottate le disposizioni applicative necessarie per dare attuazione alla misura, nonché le modalità di verifica e controllo dell'effettività delle spese sostenute, le cause di decadenza e revoca del beneficio, le modalità di restituzione delle somme indebitamente utilizzate.

Quali sono i beneficiari?

Possono beneficiare dell'agevolazione tutte le **imprese**, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano e dal regime contabile adottato, che effettuano **dal 2015 al 2019** investimenti in attività di ricerca e sviluppo **almeno pari a 30.000 euro**.

In cosa consiste l'agevolazione?

L'agevolazione consiste nel riconoscimento di un credito d'imposta fino ad un importo massimo annuale di **5 milioni di euro** per ciascun beneficiario.

Quali attività di ricerca e sviluppo sono ammesse al beneficio?

Sono ammesse le seguenti attività di ricerca e sviluppo:

- 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 (la cosiddetta "**ricerca fondamentale**");
- 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) (la cosiddetta "**ricerca industriale**");
- 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 (il cosiddetto "**sviluppo sperimentale**");
- 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.

Non si considerano 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.

Quali spese sono ammesse al beneficio?

Ai fini della determinazione del credito d'imposta sono ammessi i costi di competenza del periodo d'imposta di riferimento direttamente connessi allo svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo (cfr. art. 109 Tuir). Ad esempio sono ammesse le spese relative a:

a) la retribuzione lorda del **personale altamente qualificato** impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo, 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 secondo la classificazione UNESCO Isced (International Standard Classification of Education) o di cui all'allegato al decreto, che sia 1) **dipendente dell'impresa**, impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo, con esclusione del personale con mansioni amministrative, contabili e commerciali, ovvero 2) in rapporto di **collaborazione** con l'impresa, compresi gli esercenti arti e professioni, impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo, a condizione che svolga la propria attività presso le strutture della medesima impresa;

b) le quote di ammortamento delle spese di acquisto o utilizzo di strumenti e attrezzature di **laboratorio**, nei limiti dell'importo risultante dall'applicazione dei coefficienti ministeriali (cfr. decreto del Ministro delle Finanze 31 dicembre 1988), 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 euro al netto dell'imposta sul valore aggiunto;

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;

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.

A quanto ammonta il credito d'imposta?

Il credito d'imposta è pari al **25%** della spesa incrementale relativa ai costi di acquisto o utilizzo di strumenti e attrezzature di laboratorio (lett. b) e a quelli concernenti a un'invenzione industriale o biotecnologica (lett. d), mentre sale al **50%** della spesa incrementale relativa ai costi per personale altamente qualificato (lett. a) e contratti di ricerca (lett. c). 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 e la media annuale delle medesime spese realizzate nei 3 periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015 ovvero nel minor periodo dalla data di costituzione. Per le imprese in attività da meno di 3 periodi d'imposta, la media degli investimenti in attività di ricerca e sviluppo da considerare per il calcolo della spesa incrementale è calcolata sul minor periodo a decorrere dal periodo di costituzione.

Come si usa il credito d'imposta?

Il credito d'imposta deve essere indicato nella **dichiarazione dei redditi** relativa al periodo d'imposta nel corso del quale sono stati sostenuti i costi ammessi al beneficio. Non si applica il limite annuale di 250.000 euro (cfr. art. 1, comma 53, l. n. 244 del 2007). Il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito né della base imponibile dell'Irap, non rileva ai fini della deducibilità degli interessi passivi e degli altri componenti negativi dal reddito d'impresa (cfr. artt. 61 e 109, comma 5, Tuir).

Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in **compensazione** mediante il modello F24, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in cui i costi sono stati sostenuti. Non si applica il limite annuale di 1 miliardo di euro (cfr. art. 34, l. n. 388 del 2000).

È necessario predisporre una specifica documentazione contabile?

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

- a) per quanto riguarda i costi del personale, i 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;
- b) per quanto riguarda 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;

c) per quanto concerne i contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese, comprese le start-up innovative, i contratti e una relazione sottoscritta da detti soggetti concernente le attività svolte nel periodo d'imposta cui il costo sostenuto si riferisce.

Le imprese devono inoltre predisporre e allegare al bilancio apposita **documentazione contabile certificata** dal soggetto incaricato della revisione legale o dal collegio sindacale o da un professionista iscritto nel Registro dei revisori legali. Le imprese non soggette a revisione legale dei conti e prive di un collegio sindacale devono comunque avvalersi della certificazione di un revisore legale dei conti o di una società di revisione legale dei conti iscritti quali attivi nel Registro dei revisori legali e delle società di revisione.

Le spese sostenute per l'attività di certificazione contabile sono ammissibili entro il limite massimo di 5.000 euro. Le imprese con bilancio certificato sono esenti da questi obblighi previsti dal presente comma.

Come saranno effettuati i controlli sulla spettanza dell'agevolazione?

Per la verifica della corretta fruizione del credito d'imposta, l'Agenzia delle Entrate effettuerà controlli finalizzati a verificare la sussistenza delle condizioni di accesso al beneficio, in particolare per accertare la conformità delle attività e dei costi di ricerca e sviluppo. 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 potrà richiedere al Ministero dello sviluppo economico di esprimere il proprio parere.

Nel caso in cui i controlli consentano di accertare 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 provvederà al **recupero** del relativo importo, maggiorato di **interessi e sanzioni**. Sono fatte salve le eventuali responsabilità di ordine civile, penale e amministrativo.

Il credito d'imposta può essere cumulato con altre agevolazioni?

Il credito d'imposta di cui al presente decreto è cumulabile con il credito d'imposta per le nuove assunzioni di profili altamente qualificati (cfr. art. 24, d.l. n. 83 del 2012) e con quello per la ricerca e lo sviluppo (cfr. art. 1, commi da 95 a 97, l. n. 228 del 2012).

Le due agevolazioni cessano alla data del 31 dicembre 2014 e le relative risorse sono destinate al credito d'imposta introdotto dalla Legge di stabilità 2015.