



**MARCHINI
& ASSOCIATI**

STUDIO SOCIETARIO, TRIBUTARIO
e di STRATEGIA D'IMPRESA

DOTTORI COMMERCIALISTI,
ed ESPERTI CONTABILI - REVISORI LEGALI

Credito d'imposta

per

Attività di "R&D" Ricerca e Sviluppo

Novembre 2016

Piazzale Donatello, 3 e 4 - 50132 Firenze | tel +39 055 263 8494-5 | fax +39 055 263 8467 | P. IVA 05525480488 | Member of Acrux
Advisors, Servizi Legali, Tributarî e di Strategia d' Impresa E.E.I.G.
| www.marchinieassociati.it | studio@marchinieassociati.it



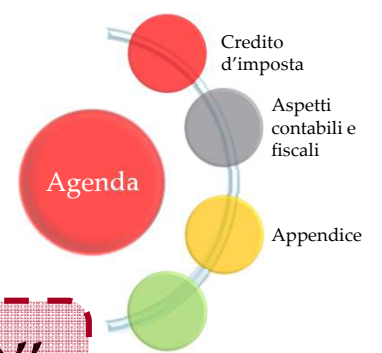
Marchini & Associati - Concerto

CREDITO D'IMPOSTA PER RICERCA E SVILUPPO "R&D"

"PRICE IS WHAT YOU PAY. VALUE IS WHAT YOU GET."(WARREN BUFFET)



Agenda



Credito d'imposta per Attività di "R&D"

- *Il quadro normativo di riferimento*
- *Principali caratteristiche dell'agevolazione*
- *I soggetti beneficiari*
- *Le attività agevolabili*
- *Le spese ammissibili*

Aspetti contabili e fiscali

- *Come si calcola l'agevolazione*
- *Caratteristiche del credito e relativa utilizzazione*
- *Obblighi documentali e controlli*
- *Aspetti contabili*



**MARCHINI
& ASSOCIATI**

STUDIO SOCIETARIO, TRIBUTARIO
e di STRATEGIA D'IMPRESA

DOTTORI COMMERCIALISTI,
ed ESPERTI CONTABILI - REVISORI LEGALI



Il quadro normativo di riferimento

- **Legge di stabilità 2015** (L. 23 Dicembre 2014 n. 190) Art. 1, comma 35. che sostituisce l'art. 3, D.L. 23 dicembre 2013, n. 145 convertito in L. 21/2/2014 nr. 9., di fatto mai entrato in vigore per mancanza del decreto attuativo, apportando una serie di importanti differenze;
- **Decreto attuativo:** DM 27 maggio 2015, pubblicato in G.U. 29 luglio 2015 nr. 174;
- **Circolare nr. 5 del 16 marzo 2016** con la quale l'Agenzia delle Entrate ha fornito i chiarimenti ufficiali relativi a tale misura agevolativa. La norma in commento dispone la cessazione delle agevolazioni di cui all'art. 24, D.L. 22 giugno 2012, n. 83 (*contributo tramite credito di imposta per le nuove assunzioni di profili altamente qualificati*) di cui all'art. 1, commi 95-97, L. 24 dicembre 2012, n. 228 (*credito d'imposta per la R&S, con particolare riferimento alle PMI ed alle reti d'impresa*).



Principali caratteristiche dell'agevolazione

- Non è richiesta alcuna approvazione preventiva;
- Applicazione automatica;
- Tutte le imprese, nessun limite di fatturato;
- Durata quinquennale (a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014);
- Credito di imposta **25%** (o **50%**) sugli incrementi di spesa rispetto al triennio 2012-2014;
- Spesa minima annua complessiva in attività di R&S: **Euro 30.000**;
- Credito d'imposta max annuo: **Euro 5 Mln**;
- Il Personale impiegato in R&D altamente qualificato ha una maggiore agevolazione.





I soggetti beneficiari

- Il credito d'imposta per investimenti in ricerca e sviluppo spetta a tutte le imprese che investono in tali attività di ricerca e sviluppo a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 gennaio 2014 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2019, **indipendentemente** *i)* dalla **forma giuridica** (società di capitali, società di persone, ditte individuali, ecc.) *ii)* dal **settore economico** in cui operano, *iii)* dal **regime contabile** adottato e *iv)* dalle **dimensioni**.
- Il regime agevolativo è applicabile sia alle imprese residenti nel territorio dello Stato, sia alle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di imprese non residenti.
- Possono beneficiare del credito d'imposta anche gli **enti non commerciali** (per l'attività commerciale) e le **imprese agricole** che determinano il reddito agrario ai sensi dell'art. 32 del DPR 22 dicembre 1986, nr 917 (TIUR).



soggetti beneficiari

Sono ricompresi anche i consorzi e le reti di imprese. Con riferimento alla categoria della “rete-contratto”, come precisato con la circolare n. 4/E del 15 febbraio 2011, l’adesione al contratto di rete non comporta l’attribuzione di soggettività tributaria alla rete risultante dal contratto stesso, per cui gli atti posti in essere in esecuzione del programma di rete producono i loro effetti direttamente nelle sfere giuridico-soggettive dei partecipanti alla rete.

- L’agevolazione si applica anche alle imprese neo costituite, eventualmente anche non attive alla data di entrata in vigore della norma.
- Sono escluse le imprese assoggettate a procedure concorsuali.



Le attività agevolabili

L'elencazione delle attività ammissibili ricalca sostanzialmente le “Definizioni” indicate dal paragrafo 1.3, punto 15, della vigente “Disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione” di cui alla Comunicazione della Commissione (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014 (pubblicata nella GUUE C/198 del 27 giugno 2014)¹ relative, rispettivamente a:

- **Ricerca Fondamentale** (*lettera m*) acquisizione di nuove conoscenze e studi, senza che sia previste applicazioni o utilizzazioni pratiche dirette. Il decreto attuativo, all'articolo 2, comma 1, lettera a), ha espressamente specificato che non devono essere previsti “usi commerciali diretti” dei lavori e delle sperimentazioni riconducibili alla ricerca fondamentale;
- **Ricerca Industriale** (*lettera q*) pianificata e 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; incluso la creazione di componenti di sistemi complessi necessaria per la ricerca industriale ad esclusione dei prototipi;



e attività agevolabili

Sviluppo Sperimentale (lettera j) 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; 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 (DM anche gli studi di fattibilità). Rientra tra le attività agevolabili anche la 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 di ricerca e sviluppo possono essere svolte anche in ambiti diversi da quelli scientifico e tecnologico (ad esempio, in ambito storico o sociologico).



e attività agevolabili

ON si considerano attività di R&S, le modifiche ordinarie o periodiche (c.d. modifiche di *attine*) apportate a prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione, servizi istanti e altre operazioni in corso, anche quando tali modifiche rappresentino miglioramenti.

no agevolabili, invece, le modifiche di processo o di prodotto che apportano cambiamenti o miglioramenti significativi delle linee e/o delle tecniche di produzione o dei prodotti (*quali, ad esempio, la sperimentazione di una nuova linea produttiva, la modifica delle caratteristiche tecniche e funzionali di un prodotto*).

Interpello

E' possibile presentare, ai sensi dell'art. 11 della L. 27.7.2000 n. 212, un'*istanza di interpello all'Agenzia delle Entrate*, che provvederà ad acquisire il parere del Ministero dello Sviluppo economico, in merito all'effettiva riconducibilità di specifiche attività aziendali ad una delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili.



Le spese ammissibili: principi generali

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.

I costi sono ammissibili:

- in relazione agli investimenti effettuati durante il periodo di vigenza del beneficio, anche se le relative attività di ricerca sono state avviate precedentemente;
- indipendentemente dal trattamento contabile e, quindi, dalla eventuale capitalizzazione degli stessi.

Il riferimento all'art. 109 del TUIR è un criterio generale, applicabile a tutte le categorie di costo eleggibili, a prescindere dalla circostanza che il soggetto beneficiario applichi tale regola per la determinazione del proprio reddito imponibile ai fini delle imposte sul reddito.



Le spese ammissibili: a) Personale altamente qualificato

Spese di tipo a)

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 (classificazione UNESCO Isced), 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.

(La ris. n. 125/2009 ha escluso le spese riguardanti borse di studio o relative a contratti di fornitura di lavoro interinale)

Per il personale dipendente il costo che rileva è 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.



Le spese ammissibili: a) Personale altamente qualificato

Per quanto riguarda i costi relativi al personale in rapporto di collaborazione, i *compensi corrisposti vanno assunti al netto dell'IVA e al lordo dei contributi previdenziali aggiuntivi professionali riaddebitati in fattura*, nonché delle ritenute di acconto.

Con riferimento agli **amministratori**, sono agevolabili:

- i costi sostenuti in relazione ad un **contratto di lavoro dipendente** stipulato con l'amministratore che svolge attività di ricerca e sviluppo, laddove tale rapporto sia validamente costituibile ai sensi della vigente disciplina sul lavoro;
- i compensi corrisposti all'**amministratore non dipendente** dell'impresa che svolge attività di ricerca e sviluppo, limitatamente alla parte che remunera l'attività di ricerca effettivamente svolta; non sono, invece, agevolabili i compensi erogati all'amministratore semplicemente preposto alla gestione dell'attività di ricerca e sviluppo.

Se l'amministratore non è in possesso dei requisiti per essere classificato come «**personale altamente qualificato**», il relativo costo rientra nella categoria di spesa «**competenze tecniche**» ed è agevolabile nella misura del **25%**.

PERSONALE ALTAMENTE QUALIFICATO: l'agevolazione spetta nella misura del 50% delle spese sostenute.

PERSONALE NON ALTAMENTE QUALIFICATO: agevolazione ridotta al 25%.



Le spese ammissibili: b) Spese per i beni materiali

Spese di tipo b)

Le quote di ammortamento delle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti o attrezzature di laboratorio:

- nei limiti dell'importo risultante dall'applicazione dei coefficienti di cui al D.M. 31 dicembre 1988;
- in relazione alla misura ed al periodo di utilizzo per l'attività di ricerca e sviluppo con costo unitario non inferiore a 2.000 euro (al netto dell'IVA).

Rilevano sia i costi sostenuti per l'acquisizione diretta dei beni, sia quelli sostenuti per l'acquisizione tramite contratti di leasing.

Sono ammissibili anche i costi sostenuti per locazione o noleggio dei beni (Ris. n. 125/E del 6 maggio 2009).

Non sono agevolabili i costi relativi a terreni e fabbricati.



Le spese ammissibili: b) Spese per i beni materiali

Sono agevolabili anche i costi dei beni acquisiti prima del 2015, purché vi sia l'effettiva destinazione degli stessi alle attività di ricerca e sviluppo; in tal caso, la quota di ammortamento deve essere assunta in relazione alla percentuale di utilizzo del bene nell'attività di ricerca e al periodo di utilizzo.

Super-ammortamenti

La maggiorazione del 40% del costo di acquisizione degli investimenti in beni materiali strumentali nuovi, prevista dall'art. 1 co. 91 - 94 della L. 28.12.2015 n. 208 (legge di stabilità 2016), non rileva ai fini determinazione delle quote di ammortamento agevolabili nell'ambito del credito d'imposta in commento.

Beni materiali oggetto di contributi

Ai fini del calcolo del costo ammissibile è influente il modo in cui è avvenuta l'imputazione contabile di eventuali contributi in precedenza ricevuti dall'impresa per l'acquisto dei beni. La quota di ammortamento rilevante sarà sempre calcolata infatti al lordo del contributo ricevuto, a prescindere dalle modalità di contabilizzazione di quest'ultimo.

L'AGEVOLAZIONE SPETTA NELLA MISURA DEL 25% DELLE SPESE SOSTENUTE



Le spese ammissibili: c) Ricerca Extra Muros

Spese di tipo c)

Costi della ricerca "extra muros" svolta in collaborazione con Università e Enti o organismi di ricerca e con altre imprese, comprese le *start-up innovative*.

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.

Tale condizione non è posta, invece, con riferimento alla ricerca commissionata ad università, enti di ricerca e organismi equiparati

Le "*altre imprese*" potrebbero avvalersi di personale non altamente qualificato.

Le spese relative a commesse affidate a società del gruppo devono essere trattate alla stregua della ricerca *intra-muros*.

Contratti di ricerca ultimati o a SAL (stato avanzamento lavori) approvati, possono essere stati avviati anche in data anteriore al 31/12/2014.

L'AGEVOLAZIONE SPETTA NELLA MISURA DEL 50% DELLE SPESE SOSTENUTE



Le spese ammissibili: d) Competenze tecniche e private industriali

Spese di tipo d)

Competenze tecniche e private industriali A titolo esemplificativo, rientrano in tale tipologia di costi quelli sostenuti per:

- consulenze propedeutiche;
- *due diligence*;
- predisposizione accordi di segretezza;
- predisposizione accordi di cessione o concessione in licenza del brevetto;
- trascrizione o annotazione nei registri di pubblicità legale.

Rientrano tra i servizi connessi al procedimento di brevettazione o registrazione:

- consulenze propedeutiche (studi su brevettabilità, freedom to operate);
- deposito della domanda di brevetto o di registrazione;
- estensione della domanda di brevetto o registrazione;
- conversione ed ogni istanza a queste connesse, comprese le eventuali traduzioni;
- mantenimento in vita.

Le spese relative alle private industriali rilevano sia nel caso di produzione interna, sia nel caso di acquisto da fonti esterne.

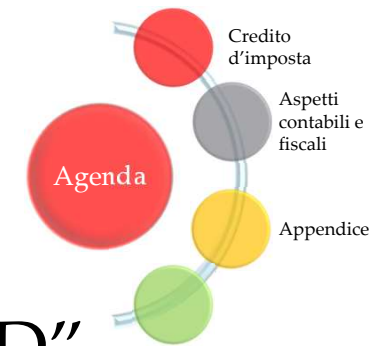
Tra le competenze tecniche rientrano i costi per il personale non altamente qualificato impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo eleggibili.



L'AGEVOLAZIONE SPETTA NELLA MISURA DEL 25% DELLE SPESE SOSTENUTE



Agenda



Credito d'imposta per Attività di "R&D"

- *Il quadro normativo di riferimento*
- *Principali caratteristiche dell'agevolazione*
- *I soggetti beneficiari*
- *Le attività agevolabili*
- *Le spese ammissibili*

Aspetti contabili e fiscali

- *Come si calcola l'agevolazione*
- *Caratteristiche del credito e relativa utilizzazione*
- *Obblighi documentali e controlli*
- *Aspetti contabili*



Come si calcola l'agevolazione

Premesso che non è necessario un processo valutativo preventivo, occorrerà verificare:

- **La spesa complessiva per investimenti in R&S annua, che deve essere almeno pari a Euro 30.000.**
- **L'incremento rispetto alla media 2013-2014, ovvero nel minor periodo decorrente dalla data di costituzione della società.**

Successivamente si dovrà determinare separatamente la spesa incrementale per i due gruppi di costi:

- **Personale a) e Ricerca «extra muros» c) (50% o 25% per personale NON qualificato).**
- **Beni materiali b) e Competenze Tecniche e Privative Industriali d) (25%).**

Il credito d'imposta è, in ogni caso, calcolato sulla spesa incrementale riferita ai suddetti due gruppi di costi nei limiti della spesa incrementale complessiva.

Il credito di imposta sarà determinato applicando a ciascun incremento l'aliquota prevista.

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



Caratteristiche del credito e relativa utilizzazione

Cumulabilità

Il credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo è cumulabile con altre misure di favore, salvo che le norme disciplinanti le altre agevolazioni dispongano diversamente. Ad esempio, il credito d'imposta in esame è cumulabile con la detassazione dei redditi derivanti dall'utilizzo dei beni immateriali, di cui all'art. 1 co. 37- 45 della L. 190/2014 (*c.d. Patent box*).

Inoltre, trattandosi di una misura "generale", la stessa non rileva ai fini del calcolo degli aiuti *de minimis*.

Regime Fiscale del 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 e nelle dichiarazioni relative ai periodi d'imposta successivi, fino a quello nel corso del quale se ne conclude l'utilizzo.
- 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.



Caratteristiche del credito e relativa utilizzazione

Utilizzo del credito d'imposta

Il credito d'imposta è utilizzabile:

- esclusivamente in compensazione nel modello F24 (codice tributo "6857"), mediante i servizi telematici dell' Agenzia delle Entrate (Entratel o Fisconline);
- a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in cui i costi sono stati sostenuti.

Inapplicabilità dei limiti alla compensazione

Non si applicano:

- 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);
- il divieto di compensazione dei crediti relativi ad imposte erariali in presenza di debiti iscritti a ruolo per un ammontare superiore a 1.500,00 euro (art. 31 del DL 78/2010).

Non si applica il divieto di compensazione previsto dall'art. 31 del DL31 maggio 2010, n. 78 **in presenza di debiti iscritti a ruolo** per imposte erariali di ammontare superiore a **1.500 euro**.



Obblighi documentali e controlli

Le imprese beneficiarie sono tenute a conservare tutta la documentazione utile a dimostrare l'ammissibilità e l'effettività dei costi di R&S, in particolare:

- per i costi del personale altamente qualificato: 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 da chi ha svolto la ricerca;
- per le competenze tecniche: 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;



Obblighi documentali e controlli

- per le private industriali acquisite da terzi: i relativi contratti e una relazione concernente le attività svolte nel periodo d'imposta cui il costo sostenuto si riferisce, firmata dal legale rappresentante dell'impresa beneficiaria, ovvero dal responsabile dell'attività di ricerca e sviluppo;
- per le private industriali prodotte internamente: adeguato sistema di rilevazione dei costi sostenuti.



È necessario predisporre anche un prospetto con l'elencazione analitica degli investimenti realizzati nei periodi d'imposta precedenti ed utilizzati per la base di calcolo della quota incrementale.



Obblighi documentali e controlli

- ◆ La documentazione contabile relativa alla spettanza del bonus deve essere *certificata dal soggetto incaricato della revisione legale* o dal collegio sindacale ovvero da professionista iscritto nel Registro dei revisori legali di cui al D.Lgs.n. 39/2010.
- ◆ Nell'esecuzione dell'incarico il professionista deve osservare i *principi di indipendenza* elaborati ai sensi dell'art. 10, D.Lgs.n. 39/2010 e, in attesa della loro emanazione, quelli previsti dal codice etico dell'International Federation of Accountants(IFAC).
- ◆ La certificazione non è richiesta per le imprese con bilancio certificato, mentre le imprese non soggette a revisione legale dei conti e prive di un collegio sindacale possono computare ai fini del calcolo del beneficio anche le *spese di certificazione da parte dei professionisti incaricati entro il limite massimo di € 5.000*.
- ◆ L'importo del contributo attribuito per le spese di certificazione si aggiunge al credito d'imposta spettante e concorre alla determinazione dell'importo massimo annuale di 5 milioni di euro.



Aspetti contabili

- ◆ Il credito spetta a prescindere dal trattamento contabile dei costi sostenuti per gli investimenti in R&S.
- ◆ Principio OIC 24 (imprese non IAS).
- ◆ Iscrizione in bilancio del credito di imposta.
- ◆ Si tratta di un credito verso l'Erario : va quindi iscritto nello **SP (voce CII) 4-bis**; il connesso componente positivo di reddito va iscritto nel **CE (voce A5)**.



concerto

MARCHINI & ASSOCIATI

Studio Societario, Tributario e di Strategia
d'impresa