

Normativa e prassi

Bonus fiscale ricerca e sviluppo: il Mef detta le nuove regole - 1

24 Luglio 2015

Possono beneficiare dell'agevolazione tutte le imprese, indipendentemente dalla forma giuridica rivestita, dal settore economico in cui operano e dal regime contabile adottato



In attesa della pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, disponibile, sul sito del dipartimento delle Finanze, il **decreto ministeriale** del 27 maggio 2015, accompagnato dalla connessa **relazione illustrativa**, che rende operativa la nuova disciplina sul credito d'imposta a favore delle attività di ricerca e sviluppo, ridisegna dalla legge di stabilità 2015.

Premessa

L'articolo 1, comma 35, della legge di stabilità 2015 (legge 190/2014) ha ridisegnato la disciplina del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo, originariamente introdotto dall'articolo 3 del Dl 145/2013 (decreto "destinazione Italia"). Quest'ultimo è stato completamente riscritto e sostituito dal citato comma 35, che ha modificato la misura, la decorrenza e la platea dei beneficiari dell'agevolazione, prevedendo altresì una maggiorazione premiale in ordine alle spese relative alla ricerca svolta *extra muros* e per quelle relative al personale altamente qualificato impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo.

Il credito d'imposta non aveva trovato ancora concreta applicazione stante la mancata adozione delle necessarie disposizioni attuative rimesse a un successivo decreto ministeriale.

Il Dm 27 maggio 2015, adottato dal ministro dell'Economia e delle Finanze, di concerto con il ministro dello Sviluppo economico, è intervenuto a colmare la lacuna e così la disciplina del credito d'imposta può dirsi ora completa e pienamente operativa.

Soggetti beneficiari

L'ambito soggettivo del credito d'imposta è delineato dal comma 1 dell'articolo 3 DI 145/2013 e dall'articolo 3 del Dm 27 maggio 2015, in virtù dei quali possono beneficiare dell'agevolazione tutte le imprese, indipendentemente dalla forma giuridica rivestita, dal settore economico in cui operano nonché dal regime contabile adottato, che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo per gli anni dal 2015 al 2019. Si tratta, quindi, di una misura di ampio respiro, prevista a favore della generalità delle imprese.

Ambito oggettivo

L'ambito oggettivo dell'agevolazione è dettagliatamente tracciato dai commi 4 e 5 dell'art. 3 D.L. 145/2013, le cui disposizioni sono ricalcate dall'art. 2 del DM.

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

- lavori sperimentali o teorici, 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 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, a esclusione dei prototipi
- 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
- 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.

Di contro, sono espressamente escluse dall'ambito di applicazione del beneficio, in quanto 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.

Spese ammissibili (costi eleggibili al credito d'imposta)

Dalla lettura del comma 6, art. 3 D.L. 145/2013 e dell'art. 4 del DM si evince quali siano i componenti negativi di reddito rilevanti ai fini della determinazione dell'agevolazione.

In particolare, le spese ammissibili e, quindi, i costi di competenza rilevanti sono quelli del periodo d'imposta di riferimento direttamente connessi allo svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo, quali:

- i costi relativi al personale altamente qualificato impiegato in attività di ricerca e sviluppo, in possesso di un titolo di dottore di ricerca, ovvero iscritto a 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), che sia:
- dipendente dell'impresa, impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo, con esclusione quindi del personale con mansioni amministrative, contabili e commerciali, ovvero
- 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 dell'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 decreto del ministro delle finanze del 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 2mila euro al netto dell'Iva
- 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 (ricerca *extra muros*)
- spese afferenti 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.

I commi da 2 a 5 dell'articolo 4 del Dm contengono una serie di precisazioni in ordine alle diverse tipologia di costi rilevanti.

Innanzitutto è previsto che per le imprese non soggette a revisione legale dei conti e che siano prive di un collegio sindacale, sono ammissibili, entro il limite massimo di 5mila euro, anche i costi sostenuti per l'attività di certificazione contabile.

Inoltre, con riferimento alle spese relative al personale altamente qualificato, deve essere preso in considerazione il costo effettivamente sostenuto dall'impresa per i lavoratori dipendenti o in rapporto di collaborazione in possesso dei titoli richiesti. Tale valore consiste nell'importo della retribuzione lorda e dei contributi obbligatori (oneri previdenziali e contributi assistenziali obbligatori *ex lege*), in rapporto all'effettivo impiego dei lavoratori nelle attività di ricerca e sviluppo.

Ai fini dell'ammissibilità dei costi relativi alle quote di ammortamento, gli strumenti e le attrezzature di laboratorio devono essere acquisiti dall'impresa a titolo di proprietà o di utilizzo. Se tali beni sono acquisiti mediante locazione finanziaria, alla determinazione dei costi ammissibili concorrono le quote capitali dei canoni nel limite dell'importo deducibile ai sensi dell'articolo 102, comma 7, del Tuir, in rapporto al loro effettivo impiego nelle attività di ricerca e sviluppo.

Qualora, invece, i medesimi beni siano acquisiti dall'impresa mediante locazione non finanziaria, il valore da prendere in considerazione è rappresentato dal costo storico risultante dal relativo contratto ovvero da una specifica dichiarazione del locatore.

Infine, con riferimento ai costi connessi ai contratti di ricerca *extra muros*, questi ultimi devono essere stipulati con imprese residenti o localizzate in Stati Ue, in Stati aderenti all'accordo sullo spazio economico europeo ovvero in Paesi e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni.

In cosa consiste l'agevolazione e misura del beneficio

Il beneficio consiste nel riconoscimento di un credito d'imposta. La misura dell'agevolazione concedibile è indicata dal comma 1, articolo 3, del DL 145/2013 ed è ulteriormente precisata dall'articolo 5 del decreto ministeriale in esame.

Il bonus è riconosciuto fino a un importo massimo annuo di 5 milioni di euro per ciascun beneficiario 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 30mila euro ed ecceda la media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015 (deve trattarsi, quindi, di una spesa incrementale).

Per le imprese in attività da meno di tre periodi di imposta, la media degli investimenti in attività di ricerca e sviluppo da considerare per il calcolo della spesa incrementale è quella risultante dagli investimenti realizzati dal periodo d'imposta decorrente dalla costituzione delle stesse.

La misura del beneficio è differenziata in funzione della diversa aliquota del credito prevista per le diverse tipologie di spese rilevanti:

- 50% della spesa incrementale relativa ai costi per il personale altamente qualificato e per i contratti di ricerca *extra muros*
- 25% della spesa incrementale relativa ai costi connessi alle quote di ammortamento e alle competenze tecniche e privative industriali.

Modalità di calcolo del credito d'imposta

Sul presupposto che l'agevolazione competa solo se vi sia un effettivo incremento complessivo di spese (e, quindi, di costi) in attività di ricerca e sviluppo e fino a concorrenza delle stesse, il criterio adottato ai fini del calcolo del credito d'imposta spettante richiede la preventiva determinazione della spesa incrementale agevolabile separatamente per ciascuna tipologia di costo e il successivo confronto dell'ammontare dei costi sostenuti nel periodo d'imposta per il quale si vuole usufruire dell'agevolazione, con la media annuale riferita ai medesimi costi sostenuti nei tre periodi d'imposta precedenti al 2015 (ovvero nel minor periodo dalla data di costituzione). Il credito d'imposta spetterà solo se, all'esito di tale confronto, dovesse emergere un incremento e sarà determinato applicando a ciascun incremento l'aliquota prevista per la relativa tipologia di spesa (50% o 25%).

1 - *continua*

di

Gennaro Napolitano

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/bonus-fiscale-ricerca-e-sviluppo-mef-detta-nuove-regole-1>