



## Fiscal News

La circolare di aggiornamento professionale

**N. 76**

09.03.2015

### Credito d'imposta R&S. Il punto della FNC

Circolare 28 febbraio 2015

**Categoria:** Imprese  
**Sottocategoria:** Varie

I **co. 35 e 36 dell'articolo unico della Legge di Stabilità 2015 (L. 190/2014, pubblicata sulla G.U. n. 300 del 29 dicembre 2014, S.O. n. 99)** ripropongono il credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo, riscrivendo **l'art. 3 del D.L. 145/2013** (c.d. Destinazione Italia) che a sua volta prevedeva un credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo mai divenuto operativo per la mancata emanazione dei decreti attuativi.

Con la **Circolare 28 febbraio 2015**, la Fondazione Nazionale Commercialisti fa il punto sulla nuova misura, precisando in particolare:

- ⇒ che dovrebbero rientrare nell'ambito applicativo della norma le **stabili organizzazioni di soggetti non residenti**;
- ⇒ che dovrebbero essere ammissibili le quote di ammortamento di strumenti e attrezzature di laboratorio anche quando detenuti **a titolo diverso dalla proprietà**;
- ⇒ per le spese per personale altamente qualificato impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo e quelle relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca ed organismi equiparati sebbene la norma di riferimento non faccia riferimento alla spesa incrementale, una lettura sistematica delle disposizioni porta a ritenere che anche per tali ultimi spese debba farsi riferimento alla spesa incrementale e quindi al confronto con la media degli investimenti 2012, 2013 e 2014.

#### Premessa

I **co. 35 e 36 dell'articolo unico della Legge di Stabilità 2015 (L. 190/2014, pubblicata sulla G.U. n. 300 del 29 dicembre 2014, S.O. n. 99)** ripropongono il credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo, riscrivendo **l'art. 3 del D.L. 145/2013** (c.d. Destinazione Italia) che a sua volta prevedeva un credito

## Soggetti beneficiari

d'imposta per attività di ricerca e sviluppo mai divenuto operativo per la mancata emanazione dei decreti attuativi.

Rispetto alla previgente misura, si modificano, in particolare, la misura, la decorrenza, la platea dei beneficiari, nonché si prevede una maggiorazione premiale del credito d'imposta per le spese relative alla ricerca svolta *extra muros* e per quelle relative al personale altamente qualificato impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo.

Non sono previste inoltre istanza telematiche né tetti di spesa, ma la concessione del credito d'imposta in questione sarà monitorato dal ministero per assicurare il rispetto dei vincoli di bilancio.

Rispetto alla precedente formulazione **dell'art. 3, co.1, del D.L. 145/2013** che prevedeva il riconoscimento del credito d'imposta a tutte le imprese con un fatturato annuo inferiore a 500 milioni di euro (disposizione introdotta in sede di conversione), nella nuova formulazione della norma, ad opera del co. 35, dell'articolo unico della Legge di Stabilità 2015, non sono previsti **limiti soggettivi** per l'ottenimento dell'agevolazione.

A nulla rileva né la **forma giuridica** del beneficiario, né il **settore economico** in cui opera, né il **regime contabile adottato**.

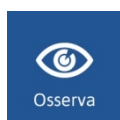
Ambito soggettivo credito d'imposta ricerca e sviluppo	
Previgente versione art. 3 del D.L. 145/2013	Nuova versione art. 3 del D.L. 145/2013
↓	↓
Imprese con un fatturato annuo inferiore a 500 milioni di euro.	<b>A tutte le imprese indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano, nonché dal regime contabile adottato.</b>

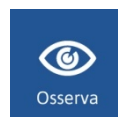
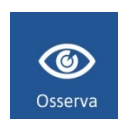
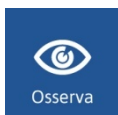
L'unica condizione prevista per l'ottenimento del credito d'imposta è che si tratti di imprese.

Dovrebbero essere incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti.

A parere della FNC, infatti, anche con riferimento al credito d'imposta R&S istituito dalla Finanziaria 2007, simile a quello in esame, si compresero tra i soggetti beneficiari le stabili organizzazioni di soggetti non residenti.

Salvo diverse interpretazioni dell'Amministrazione Finanziaria, dovrebbero essere esclusi i consorzi e le reti d'impresa.





Ai fini della determinazione del **credito d'imposta sono ammissibili le spese relative a:**

- a) 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 come da classificazione Unesco Isced (International Standard Classification of Education) o di cui all'allegato 1 del del D.L. 145/2013;

A parere della FNC, il costo relativo al personale altamente qualificato comprende la retribuzione lorda prima delle imposte, nonché i contributi obbligatori.

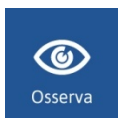
- b) quote di ammortamento delle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio, nei limiti dell'importo risultante dall'applicazione dei coefficienti stabiliti con Decreto del Ministro delle Finanze del 31 dicembre 1988, recante coefficienti di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali impiegati nell'esercizio di attività commerciali, arti e professioni, pubblicato nel supplemento ordinario alla Gazzetta Ufficiale n. 27 del 2 febbraio 1989, 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 mila euro al netto di IVA;

A parere della FNC, così come avvenuto per il credito d'imposta istituito con la Finanziaria 2007, dovrebbero essere ammissibili i costi dei suddetti beni anche quando detenuti a titolo diverso dalla proprietà.

- c) spese relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca ed organismi equiparati, e con altre imprese comprese le start-up innovative di cui all'articolo 25 del Decreto Legge 18 ottobre 2012, n. 179, convertito, con modificazioni, dalla Legge 17 dicembre 2012, n. 221;
- d) competenze tecniche e privative industriali relative a un'invenzione industriale, biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale anche acquisite da fonti esterne.

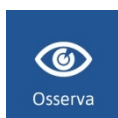
Per quanto riguarda i periodi agevolabili, il **novellato co. 1, dell'art. 3, del D.L. 145/2013**, come modificato dalla Legge di Stabilità 2015, dispone che il credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo si applichi *"a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2019....."*.

Per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno, il credito d'imposta riguarderà gli anni **2015, 2016, 2017, 2018 e 2019**.



Per quanto riguarda il calcolo del credito d'imposta, questo è dato dal 25 per cento delle spese agevolabili sostenute in eccedenza rispetto alla media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015.

Evidentemente la finalità del Legislatore è quella di premiare le imprese che aumentano i loro investimenti in attività di R&S.

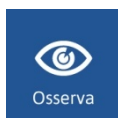


Per le seguenti spese:

- a) personale altamente qualificato impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo;
- b) spese relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca ed organismi equiparati, e con altre imprese comprese le start-up innovative;

**il credito d'imposta spetta in misura maggiore, pari al 50 per cento delle medesime.**

Per tali ultimi spese, la norma di riferimento, non fa riferimento alla spesa incrementale.



A parere della FNC, una lettura sistematica delle disposizioni porta a ritenere che anche per tali ultimi spese debba farsi riferimento alla spesa incrementale e quindi al confronto con la media degli investimenti 2012, 2013 e 2014.

Sia per il 2015 che per gli anni successivi al 2015 dovrà utilizzarsi come termine di confronto la media degli investimenti agevolabili effettuati nei periodi d'imposta 2014, 2013 e 2012.

Il novellato co. 2, art. 3, D.L. 145/2013, dispone che *"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 calcolata sul minor periodo a decorrere dal periodo di costituzione"*.

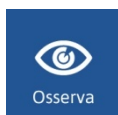
Ad esempio, ipotizziamo che Alfa SRL, con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, effettui nel 2015 investimenti agevolabili per euro 1.000.000,00, di cui 600.000,00 euro per personale altamente qualificato e 400.000,00 euro per ammortamento di strumenti e attrezzature di laboratorio.

Per determinare il credito d'imposta si dovrà raffrontare l'investimento effettuato nel 2015 con la media degli investimenti agevolabili effettuati nei periodi d'imposta 2014, 2013 e 2012, che ipotizziamo essere pari ad euro 600.000,00, di cui 400.000,00 per personale altamente qualificato e

200.000,00 per ammortamento di strumenti e attrezzature di laboratorio  
Il credito d'imposta sarà pari ad euro  $(600.000,00 - 400.000,00) * 50\% + (400.000,00 - 200.000,00) * 25\% = 150.000,00$ .

Dunque ciascun gruppo di spese, afferma la FNC, deve essere considerata a sé stante.

Un problema si pone nel caso a fronte di un incremento della spese generale per investimenti, tale incremento sia attribuibile solo ad un gruppo di spese (ad esempio quelle con beneficio del 25%), mentre le restanti spese facciano registrare un decremento.



In riferimento al precedente esempio, ipotizziamo che Alfa SRL, con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, effettui nel 2015 investimenti agevolabili per euro 1.000.000,00, di cui 600.000,00 euro per personale altamente qualificato e 400.000,00 euro per ammortamento di strumenti e attrezzature di laboratorio.

Per determinare il credito d'imposta si dovrà raffrontare l'investimento effettuato nel 2015 con la media degli investimenti agevolabili effettuati nei periodi d'imposta 2014, 2013 e 2012, che ipotizziamo essere pari ad euro 800.000,00, di cui 300.000,00 per personale altamente qualificato e 500.000,00 per ammortamento di strumenti e attrezzature di laboratorio.

In tale caso, il gruppo di spese con beneficio del 25% subisce un decremento. Resta da stabilire l'ammontare su cui applicare la percentuale del 50%.

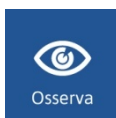
Le tesi sono due:

1. applicare il 50% sull'intero incremento di spesa, trattando come irrilevante il decremento verificatosi nell'altro gruppo di spesa. Si avrà dunque nel caso di specie  $(600.000 - 300.000) * 50\% = 150.000,00$ ;
2. applicare il 50% nei limiti dell'incremento di spesa per investimenti. Si avrà dunque nel caso di specie  $(600.000 - 300.000) * 50\% = 150.000,00$ . L'incremento generale degli investimenti è pari ad euro 200.000  $(1.000.000,00 - 800.000,00)$ . Il credito d'imposta sarà riconosciuto nel limite di  $200.000 * 50\% = 100.000,00$ .

La FNC avalla la seconda tesi, in quanto in linea con la ratio del Legislatore.

Il credito d'imposta è riconosciuto, fino ad un importo massimo annuale di euro 5 milioni per ciascun beneficiario, a condizione che siano sostenute spese per attività di ricerca e sviluppo almeno pari a euro 30 mila.

**Condizioni per  
fruire del  
beneficio**



Per l'ottenimento del credito d'imposta reintrodotta dalla Legge di Stabilità 2015 non sono previste istanze telematiche né tetti di spesa, ma la concessione del credito d'imposta in questione sarà monitorata dal ministero per assicurare il rispetto dei vincoli di bilancio.

In sostanza la nuova formulazione dell'articolo 3 del D.L. 145/2013, rispetto alla versione originaria, non prevede la presentazione di un'istanza telematica da parte delle imprese per fruire del contributo. Questo verrà concesso in automatico.

Non si esclude afferma la FNC che i futuri decreti attuativi prevedano adempimenti procedurali finalizzati a migliorare i controlli sulla fruizione del credito d'imposta.

Il credito d'imposta per le attività di R&S va indicato nel modello UNICO relativo al periodo d'imposta nel corso del quale lo stesso è maturato; **non concorre alla formazione del reddito né della base imponibile IRAP**, non rileva ai fini del rapporto di deducibilità degli interessi passivi ex artt. 61 e 109 TUIR, ed è **utilizzabile esclusivamente in compensazione** mediante il modello F24, ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. 241/97.

Per la fruizione del credito d'imposta non si applica il limite annuale di utilizzazione dei crediti d'imposta da quadro RU, pari a 250mila euro (articolo 1, comma 53 della Legge 244/2007) né il limite massimo per la compensazione di 700mila euro, previsto dall'articolo 34 della Legge 388/2000.

L'ottenimento del credito d'imposta è subordinato alla certificazione di un revisore legale dei conti o dal collegio sindacale o di una società di revisione legale dei conti.

Tale certificazione deve essere allegata al bilancio.

A tale scopo, anche le imprese non soggette a revisione legale dei conti e prive di un collegio sindacale sono comunque tenute ad avvalersi della certificazione di un revisore legale dei conti o di una società di revisione legale dei conti, ma è loro consentito di poter considerare le spese all'uopo sostenute, entro il limite massimo di euro 5 mila, tra quelle ammissibili ai fini della determinazione del credito d'imposta. Le imprese con bilancio certificato, invece, sono esentate dagli obblighi del presente comma.

Qualora venga accertata l'indebita fruizione, anche parziale, del credito d'imposta per il mancato rispetto delle condizioni richieste ovvero a causa

## Cumulabilità con altre agevolazioni

dell'inammissibilità dei costi sulla base dei quali è stato determinato, l'Agenzia delle Entrate provvede al recupero dell'importo indebitamente fruito, maggiorato degli interessi e delle sanzioni previste dalla legge.

Il Legislatore nulla ha disposto in merito alla cumulabilità con altri incentivi. Anche in questo caso, in riferimento al precedente credito d'imposta R&S istituito con la Finanziaria 2007, era stato chiarito che il credito d'imposta è cumulabile con altri contributi pubblici e agevolazioni sempre che le norme disciplinate le altre misure non dispongano diversamente.

Tale chiarimento (vedi C.M. 46/E/2008), secondo la FNC, risulta applicabile anche nel caso di specie.

**- Riproduzione riservata -**