



Il 29.07.2015 è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale anche il DM 27.5.2015, riguardante il **credito d'imposta per le spese di ricerca e sviluppo** di cui all'art. 3 del DL 145/2013, utilizzabile da tutte le imprese.

In base alle disposizioni attuative, una quota delle spese sostenute per tali attività viene esclusa dalla determinazione del reddito d'impresa e della base imponibile IRAP. Tale quota è pari al 25% dell'incremento annuale delle spese verificatosi fra il 2015 e il 2019, rispetto alla media dei tre anni precedenti, ma sale al 50% con riferimento ai costi relativi al personale altamente qualificato operante nell'impresa.

Viene ammessa, inoltre, la cumulabilità del credito d'imposta con quello derivante dall'assunzione di personale altamente qualificato di cui all'art. 24 del DL 83/2012.

L'ambito soggettivo del credito d'imposta è delineato dal comma 1 dell'articolo 3 D.L. 145/2013 e dall'articolo 3 del **D.M. 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.

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.

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.

Le spese ammissibili (comma 6, art. 3 D.L. 145/2013 e dell'art. 4 del DM) 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

Viene precisato che per le 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;

- **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 2000,00 euro al netto dell'Iva

Viene precisato dal D.M. che per l'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 contratti di leasing, 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

- **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

I contratti devono in ogni caso essere stipulati con imprese residenti o localizzate in Stati dell'unione europea, aderenti allo Spazio Economico Europeo (See) ovvero in Stati che consentono un adeguato scambio di informazioni.

- **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.

- **spese sostenute per l'attività di certificazione contabile**, nel limite massimo di 5.000,00 euro (per le sole imprese non soggette a revisione legale dei conti e prive del collegio sindacale).

La misura dell'agevolazione concedibile come credito d'imposta, *indicata dal comma 1, articolo 3, del DL 145/2013 e ulteriormente precisata dall'articolo 5 del decreto ministeriale*, è riconosciuta 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 30.000,00 euro**;
- **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 e riconosciuto solo al verificarsi delle due condizioni:

- **50%** della spesa incrementale relativa ai costi per il personale altamente qualificato e per i contratti di ricerca stipulati con università e/o enti ecc....;
- **25%** della spesa incrementale relativa ai costi connessi alle quote di ammortamento e alle competenze tecniche e private industriali.

Modalità di fruizione

Il credito d'imposta:

- deve essere indicato nel modello Unico relativo al periodo d'imposta nel quale le spese agevolabili sono state sostenute;
- non concorre né alla determinazione del reddito tassabile ai fini Irpef/Ires né alla base imponibile Irap;
- non rileva inoltre ai fini del rapporto di deducibilità degli interessi passivi;
- è utilizzabile **esclusivamente in compensazione** a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in cui i costi ammissibili sono stati sostenuti (quindi relativamente alle spese 2015 il primo utilizzo potrà avvenire nel 2016).

Al credito così determinato non si applicano:

- il limite massimo di utilizzo dei crediti d'imposta da indicare nel quadro RU di cui all'art.1, co.53 L. n. 244/07 e pari a 250.000,00 euro;
- il limite massimo di compensabilità di cui all'art.34 L. n.388/00 e pari a 700.000,00 euro;
- il divieto di compensazione dei crediti in presenza di debiti iscritti a ruolo per imposte erariali ed accessori di ammontare superiore a 1.500,00 euro.

Infine va ricordato che il credito per ricerca e sviluppo è cumulabile con il credito d'imposta previsto per l'assunzione di personale altamente qualificato di cui all'art.24 D.L. n.83/12.

Lo Studio rimane a disposizione per qualsiasi ulteriore chiarimento si dovesse rendere necessario.

Studio Mantovani & Associati s.s.

Dr. Sergio Mantovani

Le circolari sono disponibili anche sul sito www.mantovaniassociati.it