Credito d'imposta per attività di Ricerca & Sviluppo

Posted by Luca Santi on 31 July 2015 at 12:00 AM

In attesa della pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, il Dipartimento delle Finanze ha anticipato sul proprio sito il DM 27 maggio 2015 attuativo del credito d'imposta per la ricerca e sviluppo ex art. 3 DL. N. 145/2013. Di seguito se ne riassumono brevemente i contenuti analizzando soprattutto i costi agevolabili oltre che i soggetti beneficiari.

Attività ammissibili

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

1. 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 usi commerciali diretti;
2. 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);
3. 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, inclusi gli studi di fattibilità, 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;
4. 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.

Soggetti beneficiari

Possono beneficiare dell'agevolazione di cui al presente decreto tutte le imprese, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano nonché dal regime contabile adottato, che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2019.

Costi eleggibili al credito d'imposta

L'articolo 4 del DM elenca i costi ammissibili al credito d'imposta, nel rispetto di quanto contenuto nel comma 6 dell'articolo 3 del DL n. 145/2013. Rispetto a tale ultima norma l'articolo 4 chiarisce che:

1. le spese relative al personale sono ammissibili se nelle attività di ricerca e sviluppo eleggibili è impiegato personale altamente qualificato:

- dipendente dell'impresa, con esclusione del personale addetto a mansioni amministrative, contabili e commerciali;
- in rapporto di collaborazione con l'impresa, compresi gli esercenti arti e professioni, a condizione che svolga la propria attività presso le strutture della medesima impresa;

1. nel caso di acquisizione degli strumenti e delle attrezzature di laboratorio mediante locazione finanziaria alla determinazione dei costi ammissibili concorrono le quote capitali dei canoni, nella misura corrispondente all'importo deducibile ai sensi dell'articolo 102, comma 7, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, in rapporto all'effettivo impiego per le attività di ricerca e sviluppo.

Qualora, invece, i medesimi strumenti ed attrezzature di laboratorio siano acquisiti mediante locazione non finanziaria, il valore al quale applicare i coefficienti di cui al decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988 è rappresentato dal costo storico del bene risultante dal relativo contratto di locazione, ovvero da una specifica dichiarazione del locatore;

2. le spese relative alla ricerca extra muros – ovverosia quella commissionata ad università, enti di ricerca e organismi equiparati, nonché ad altri soggetti, comprese le start-up innovative – non includono quelle relative alle commesse affidate alle società del gruppo. Sul punto, preme precisare che dai costi relativi alla ricerca extra muros sono stati espressamente esclusi quelli sostenuti in base a contratti stipulati con società che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, in quanto si è ritenuto di attenersi al dato letterale della norma primaria che, nel fare riferimento alla ricerca commissionata a terzi, non ha incluso la ricerca commissionata tra società dello stesso gruppo, maggiormente inquadrabile nell'ambito della ricerca intra muros.

Va, altresì, precisato che con riferimento all'ipotesi in cui l'attività di ricerca e sviluppo venga commissionata da un'impresa residente in Italia a imprese residenti all'estero, il comma 5 pone un ulteriore condizione ai fini dell'ammissibilità dei costi, prevedendo che i relativi contratti di ricerca debbano essere stipulati con imprese residenti o localizzate in Stati membri dell'Ue, in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo (SEE) ovvero in Paesi e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni.?Al riguardo, vale la pena, inoltre, precisare che nel novero dei beneficiari non possono ritenersi inclusi i soggetti che effettuano attività di ricerca e sviluppo su commissione di terzi, e ciò in quanto l'articolo 3 del d.l. n. 145/2013 – contrariamente a quanto avvenuto con il credito d'imposta in materia previsto dall'articolo 1, commi 280 e successivi, della legge n. 296/2006 – riconosce la misura agevolativa in questione solo alle imprese che investono risorse in attività di ricerca e sviluppo, sia svolgendola direttamente sia commissionandola a terzi sulla base di appositi contratti. Pertanto, nell'ipotesi di ricerca commissionata da un'impresa non residente, priva di stabile organizzazione nel territorio dello stato italiano, ad una impresa residente o alla stabile organizzazione di un soggetto non residente, né la prima, per mancanza del presupposto della territorialità, né le seconde, potranno beneficiare del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo.

Misura del credito d'imposta e Modalità di fruizione

Il credito d'imposta di cui al presente decreto deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale sono stati sostenuti i costi.

In generale il credito d'imposta è riconosciuto fino ad un importo massimo annuale di euro 5 milioni 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 ad euro 30.000 ed ecceda la media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015 ovvero, qualora si tratti di imprese in attività da meno di tre periodi d'imposta, la media degli investimenti in attività di ricerca e sviluppo calcolata sul minor periodo a decorrere dalla costituzione. Posto che la media di riferimento individuata dalla norma primaria per il calcolo della spesa incrementale resta fissa, poiché ancorata ai periodi d'imposta 2012- 2014, ne deriva che per le imprese costituite successivamente al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2014, la media di riferimento non potrà che essere pari a zero, in quanto anch'essa andrà calcolata con riferimento ai costi sostenuti nei periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015.

Luca Santi

Dottore Commercialista in Verona

luca.santi@studiosanti.co.uk

.