

Aiuti per l'innovazione. Riscritte le regole per il beneficio sugli investimenti fino al 31 dicembre 2019 incrementali rispetto alla media 2012-2014

Bonus ricerca senza limiti di fatturato

Agevolabili il costo per il personale, per i macchinari e le attrezzature, per i contratti con università ed enti

FOCUS



**Giacomo Albano
Luca Miele**

Credito d'imposta per ricerca e sviluppo ad ampio raggio. La legge di stabilità 2015 (articolo 1, commi 35-36) ha riscritto le regole per la fruizione del beneficio, ampliandone i contenuti previsti dall'originario articolo 3 del Dl 145/2013.

Il **credito d'imposta** è riconosciuto a tutte le imprese, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economi-

GLI IMPORTI

Necessario investire almeno 30mila euro
Previsto un credito annuale massimo di 5 milioni

co in cui operano e dal regime contabile adottato. Non è più previsto alcun limite di fatturato per le imprese beneficiarie. L'agevolazione riguarda gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo effettuati 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.

I costi agevolabili

I costi agevolabili, connessi allo svolgimento dell'attività di ricerca e sviluppo, sono i seguenti:
a) costi relativi al personale altamente qualificato;
b) quote di ammortamento delle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio con costo

unitario non inferiore a 2mila euro (al netto dell'Iva), nei limiti dell'importo risultante dall'applicazione dei coefficienti di ammortamento;

c) spese relative a contratti di ricerca stipulati con enti di ricerca, organismi equiparati e con altre imprese comprese le start up innovative (cosiddette spese "extra muros");

d) le spese relative a 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.

Per quanto riguarda i costi del personale altamente qualificato dovrebbero valere le previsioni dell'abrogato beneficio dell'articolo 24 del Dl 83/2012 che riguardava proprio tali spese. Pertanto, nel costo del personale si comprendono la retribuzione lorda (prima delle imposte) e i contributi obbligatori, quali gli oneri previdenziali e assistenziali. Il costo va considerato nella misura e per il periodo in cui il personale svolge attività di ricerca e sviluppo.

Dovrebbero rilevare i costi per i dipendenti, esclusi quelli con mansioni amministrative, contabili e commerciali, compresi quelli con contratto a progetto, sempre che svolgano il proprio lavoro nelle strutture dell'impresa.

In relazione alle quote di ammortamento degli strumenti e delle attrezzature di laboratorio, occorre comunque riferirsi alla misura e al periodo di utilizzo per l'attività di ricerca e sviluppo. Per i beni acquisiti in leasing, andrà chiarito se rileva la quota di ammortamento sul costo sostenuto

dal concedente o la quota capitale del canone nei limiti della durata fiscale come peraltro già previsto dal Dm 28 marzo 2008, n. 76 di attuazione dell'articolo 1, commi 280-282 della legge 296/2006.

La seconda soluzione appare più convincente anche se non del tutto in linea con il dato normativo letterale.

Meccanismo di calcolo

Sono agevolabili le spese sostenute in eccedenza rispetto alla media degli investimenti realizzati nei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015 (meccanismo

incrementale). Si tratta, quindi, di una eccedenza rispetto a una media "fissa" (2012-2014).

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 nel periodo decorrente dalla costituzione delle stesse.

Le modalità di calcolo appaiono piuttosto peculiari in quanto il credito d'imposta, calcolato secondo il meccanismo incrementale, spetta nella misura del 25% per le spese sopra indicate ai punti **b)** e **d)**. La norma stabilisce, altresì, che per le spese relative ai punti **a)** e **c)** il credito d'imposta spetta, invece, nella misura del 50% delle spese medesime.

Se si esclude l'ipotesi che il legislatore, per tali ultime spese, intendesse attribuire un beneficio pari al 50% della spesa, senza dover attivare il meccanismo di calcolo incrementale - in quanto ciò appare in contrasto con la relazione tecnica al provvedimento -, allora il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 50% della spesa incrementale relativa ai costi di cui ai punti **a)** e **c)** del 25% della spesa incrementale relativa ai costi di cui ai punti **b)** e **d)**. Si tratta, quindi, di un calcolo a "due vie".

Il credito d'imposta è riconosciuto fino a un importo massimo annuale di 5 milioni di euro per ciascun beneficiario. È fissata anche una soglia minima di spesa: il credito è riconosciuto a condizione che siano sostenute spese per attività di ricerca e sviluppo almeno pari a 30mila euro.

Il Sole **24 ORE.com**



QUOTIDIANO DEL FISCO Sotto esame le regole sulle nuove modalità per il ravvedimento

Sul Quotidiano del Fisco tutti i giorni l'offerta informativa del Gruppo Sole 24 Ore in materia tributaria. Sul numero di oggi:
- un'analisi di **Benedetto Santacroce** sul ravvedimento;
- un articolo di **Stefano Mazzocchi** sulle verifiche trimestrali dei collegi sindacali

www.quotidianofisco.ilsole24ore.com

© RIPRODUZIONE RISERVATA

I casi pratici

LA SITUAZIONE

IL POSSIBILE COMPORTAMENTO

L'INCREMENTO DI TUTTE LE TIPOLOGIE DI SPESA



Alfa SpA è stata costituita nel 2010; nel triennio 2012-2014 ha sostenuto spese di ricerca e sviluppo pari a 150mila euro, di cui 30mila riferibili ad ammortamenti di strumenti di laboratorio 20mila a privative industriali (brevetti) e 100mila relative a personale altamente qualificato. Nel corso del 2015 le spese di R&S sostenute sono pari a 250mila euro, di cui 70mila per strumenti di laboratorio e brevetti e 180mila per personale qualificato

Le spese di personale incrementali beneficiano del credito al 50%, gli strumenti di laboratorio e le privative industriali al 25%. Pertanto Alfa dovrà calcolare le spese incrementali separatamente: sulle spese incrementali del personale (180mila-100mila=80mila) il credito d'imposta spetta al 50% (40mila). Sulle altre spese incrementali (70mila-50mila=20mila) il credito spetta al 25% (5mila). Il credito d'imposta spettante nel 2015 è quindi pari a 45mila euro

L'INCREMENTO DI UN SOLO "GRUPPO"



Beta SpA nel periodo 2012-2014 ha sostenuto spese di ricerca e sviluppo per 400mila euro, di cui 150mila per personale qualificato e 120mila per contratti di ricerca con università (lettere a e c), 50mila per ammortamenti di attrezzature di laboratorio e 80mila per competenze tecniche e privative industriali (lettere c e d). Nel corso del 2015 le spese del primo gruppo sono aumentate a 500mila, quelle del secondo gruppo si sono ridotte a 80mila

Le spese incrementali di R&S sostenute nel 2015 sono quindi pari a 180mila (580mila - 400mila). Tale importo deriva dall'incremento delle spese su cui il credito è riconosciuto al 50% (230mila) al netto del decremento delle spese su cui il credito spetta al 25% (50mila). In questo caso si ritiene che il credito d'imposta spetti al 50% sulle spese incrementali del primo gruppo ma nei limiti della spesa incrementale complessiva (180mila), ovvero 90mila euro

LA SOCIETÀ DI NUOVA COSTITUZIONE



Gamma Spa è stata costituita nel corso del 2013 e nel primo esercizio non ha sostenuto costi di ricerca e sviluppo. Nel 2014 ha sostenuto spese R&S per un milione di euro, riferibili a personale qualificato (800mila) e ammortamenti di strumenti di laboratorio (200mila). Nel corso del 2015 le spese sostenute aumentano ad 1,2 milioni di euro, di cui 950mila euro riferibili al personale qualificato e 250mila euro ad ammortamenti di strumenti di laboratorio

La media di spese di R&S del biennio 2013-2014 è pari a 500mila euro (1milione/2), di cui 400mila euro per il personale (lettera a) e 100mila per gli ammortamenti (lettera b). Le spese incrementali sono quindi pari a 700mila euro, di cui 550mila danno diritto al credito d'imposta al 50% e 150mila danno diritto al credito d'imposta al 25%. Il credito complessivamente spettante è quindi pari a 275.000 + 37.500=312.500 euro

IL LIMITE MASSIMO



Delta Spa, appartenente ad un gruppo multinazionale farmaceutico ha sostenuto spese di ricerca e sviluppo per 1 milione di euro nel triennio 2012-2014 (interamente riferibili al personale altamente qualificato); nel corso del 2016 intraprende un progetto di ricerca, che la porta a sostenere spese per 12 milioni di euro, di cui 2 milioni riferibili a personale interno e 10 milioni derivanti da un contratto di ricerca stipulato con un'università

In linea di principio, il beneficio sarebbe pari al 50% delle spese incrementali (sia le spese del personale che i costi derivanti da contratti di ricerca con università danno diritto al credito nella misura del 50%), ovvero 11 milioni di euro; il credito d'imposta spettante sarebbe quindi pari a 5,5 milioni di euro (50% * 11 milioni); ma viene riconosciuto, entro l'importo di 5 milioni di euro (importo massimo annuale per beneficiario)

LE ATTREZZATURE IN LEASING



Omega Spa ha sostenuto nel triennio 2012-2014 costi di R&S pari a 500mila euro, di cui 300mila per personale qualificato e 200mila per quote di ammortamento di strumenti e attrezzature di laboratorio, nei limiti dei coefficienti fiscali. Nel corso del 2015, i costi del personale sono rimasti invariati, mentre sono state sostenute spese per canoni di leasing su strumenti di laboratorio pari a 400mila euro, di cui 350 mila quota capitale

Benchè la norma faccia rientrare nell'agevolazione soltanto le quote di ammortamento di strumenti e attrezzature di laboratori, si ritiene che anche la quota capitale dei canoni di leasing possa essere agevolata in virtù del principio di "equivalenza fiscale" tra acquisto in proprietà e acquisto in leasing (più volte accolto dall'agenzia delle Entrate). Se così fosse, il credito spettante sarebbe pari a 37.500 euro (25% della spesa incrementale di 150mila euro)