

Normativa e prassi

Bonus ricerca e sviluppo: i chiarimenti delle Entrate - 2

16 Marzo 2016

Il credito di imposta va utilizzato in compensazione, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in cui sono stati sostenuti i costi relativi agli investimenti eleggibili

Thumbnail
Image not found or type unknown

Il **meccanismo di calcolo** dell'agevolazione richiede che sia preliminarmente verificato il rispetto di due condizioni concernenti il *quantum* degli investimenti realizzati.

In primo luogo, l'accesso al beneficio è subordinato alla realizzazione di un volume minimo di investimenti ammissibili, fissato in 30mila euro. In merito, la **circolare n. 5/2016** specifica che:

- non è necessario realizzare investimenti di importo pari almeno a 30mila euro in tutti i periodi di imposta potenzialmente agevolati, ma è sufficiente che tale soglia sia raggiunta nel singolo periodo di imposta in relazione al quale l'impresa ha intenzione di beneficiare dell'agevolazione
- nell'ipotesi in cui l'impresa abbia un periodo di imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi, l'importo di 30mila euro deve essere ragguagliato alla durata del periodo.

La seconda condizione imposta dalla disciplina agevolativa riguarda la verifica del carattere incrementale degli investimenti e cioè che il loro ammontare complessivo ecceda un parametro storico di riferimento rappresentato dalla media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015.

A tal proposito, l'Agenzia si sofferma, in particolare, su due aspetti importanti: l'individuazione del triennio di riferimento da assumere ai fini della determinazione dell'eccedenza e l'indicazione della tipologia di investimenti da prendere in considerazione per il calcolo della media. Secondo le precisazioni della circolare, il triennio di raffronto per il calcolo della media è costituito dai tre periodi di imposta che precedono il primo periodo di applicazione dell'agevolazione; esso

comprende, cioè, il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2014 e i due precedenti.

Nel ribadire, inoltre, che il triennio da prendere a base per il calcolo della media rimane immutato per tutto l'arco temporale di vigenza dell'agevolazione, la circolare precisa che:

- per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare, il triennio di riferimento è compreso tra il 1° gennaio 2012 e il 31 dicembre 2014
- per i soggetti con periodo di imposta non coincidente con l'anno solare, il triennio è costituito dai tre periodi di imposta precedenti il primo periodo agevolabile.

La circolare, inoltre, fornisce ulteriori indicazioni riguardanti la corretta determinazione della media degli investimenti pregressi:

- il calcolo va effettuato, comunque, su tre anni anche se in uno o più di essi l'importo degli investimenti è pari a zero
- per le imprese di recente costituzione, che non hanno, di fatto, maturato un triennio di riferimento per il calcolo della media, la stessa è calcolata sul minor periodo che decorre dal periodo di imposta in corso alla data della costituzione
- per le imprese neo-costituite durante il periodo di vigenza dell'agevolazione, la media è pari a zero in quanto non esistono valori di confronto e le stesse possono beneficiare del credito di imposta con riferimento all'intero volume degli investimenti realizzati.

Nel precisare che si considerano imprese neo-costituite i soggetti in capo ai quali si verifica l'effettivo avvio di una nuova attività imprenditoriale piuttosto che la continuazione di una vecchia attività in capo ad un "nuovo" soggetto, la circolare fa presente che, nel caso di imprese costituite durante il periodo di vigenza dell'agevolazione a seguito di operazioni di riorganizzazione aziendale, resta fermo il potere dell'Amministrazione finanziaria di effettuare un sindacato anti-abuso.

Quanto alla tipologia di investimenti da prendere in considerazione per il calcolo della media di raffronto, l'Agenzia chiarisce che nel computo rientrano gli investimenti appartenenti alla medesima tipologia di quelli indicati dalla norma come agevolabili, cioè spese per il personale, per la ricerca contrattuale, per i beni immateriali, nonché le quote di ammortamento dei beni strumentali. Conseguentemente, i medesimi criteri adottati per l'individuazione e il computo degli investimenti ammissibili all'agevolazione valgono anche per l'individuazione degli investimenti degli esercizi precedenti da assumere ai fini del raffronto.

Al riguardo, la circolare puntualizza che nel calcolo della media di riferimento vanno computati

anche gli investimenti di importo inferiore a 30mila euro in quanto tale ammontare minimo di spesa è imposto esclusivamente come requisito di accesso al beneficio.

L'importo del beneficio concretamente spettante è determinato applicando la diversa aliquota prevista dalla norma in ragione della tipologia di spesa che costituisce investimento, e cioè il 25% per il gruppo di spese relative agli strumenti e attrezzature di laboratorio e ai beni immateriali e il 50% per il gruppo di spese relative al personale e alla ricerca *extra muros*.

In base alle istruzioni fornite dalla circolare, dopo aver verificato il rispetto delle due condizioni rappresentate dalla soglia minima di investimento e della sussistenza della spesa incrementale complessiva, occorre confrontare separatamente per i due gruppi di spese l'ammontare degli investimenti realizzati nel periodo d'imposta per il quale si intende fruire dell'agevolazione e l'ammontare medio dei medesimi investimenti effettuati nei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015 (ovvero, in caso di imprese di più recente costituzione, nel minor periodo di riferimento).

Poiché il beneficio spetta nei limiti della spesa incrementale complessiva, intesa come somma algebrica di incrementi e decrementi, qualora entrambi i gruppi di spese dovessero evidenziare un incremento, il credito di imposta sarà determinato applicando le due aliquote corrispondenti; qualora, invece, l'incremento dovesse riguardare soltanto uno dei due gruppi di spese, il credito di imposta sarà calcolato applicando alla spesa incrementale complessiva l'aliquota prevista per tale gruppo di spese.

Per maggiore chiarezza la circolare illustra in un apposito paragrafo una serie di esempi di calcolo e di fruizione del credito di imposta.

Modalità di utilizzo e trattamento fiscale

Il credito di imposta va utilizzato esclusivamente in compensazione mediante modello F24, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in cui sono stati sostenuti i costi relativi agli investimenti eleggibili.

Nel ricordare che, per consentirne la fruizione, dal 1° gennaio 2016 è operativo il codice tributo 6857 (risoluzione 97/2015), la circolare rammenta anche che, qualora il credito di imposta non venga utilizzato, in tutto o in parte, nel periodo di imposta successivo a quello i cui costi sono stati sostenuti, l'ammontare residuo può essere fruito secondo le ordinarie modalità di utilizzo del credito.

La circolare precisa, altresì, che il credito di imposta deve essere indicato, oltre che nel quadro RU del modello di dichiarazione relativo al periodo di imposta nel corso del quale sono stati realizzati gli investimenti agevolati, anche nel quadro RU dei modelli di dichiarazione relativi ai periodi di

imposta successivi, fino a quello nel corso del quale se ne conclude l'utilizzo.

Per quanto riguarda l'indicazione nei modelli UNICO 2016, approvati con riferimento al periodo di imposta 2015, la circolare fa presente che è stato previsto l'apposito "codice credito B9", con riferimento al quale possono essere compilati i righi RU3, RU5 colonna 3, RU10 e RU12.

In merito ai limiti di fruizione, la circolare ricorda che il credito di imposta non è soggetto alla limitazione di cui all'articolo 31 del DL 78/2010, che prevede un divieto di compensazione dei crediti relativi alle imposte erariali in presenza di debiti iscritti a ruolo, per imposte erariali e accessori, di ammontare superiore a 1.500 euro.

Inoltre, al bonus ricerca non si applicano i limiti previsti dall'articolo 1, comma 53, della legge 244/2007 e, pertanto, può essere fruito annualmente per importi anche superiori al limite di 250mila euro applicabile ai crediti di imposta agevolativi e non si applica neanche il limite generale di compensabilità di crediti di imposta e contributi, di cui all'articolo 34 della legge 388/2000, pari attualmente a 700mila euro.

Il documento di prassi poi precisa che è necessario effettuare le compensazioni presentando il modello F24 esclusivamente attraverso i servizi telematici offerti dall'Agenzia delle entrate (*Entratel* o *Fisconline*) al fine di assicurare che l'importo del credito annualmente spettante non superi il limite massimo di 5 milioni di euro.

Infine, l'Agenzia evidenzia che, sotto il profilo fiscale, il credito di imposta è irrilevante. Esso, infatti, non concorre alla formazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, comprese le relative addizionali regionali e comunali, né alla determinazione del valore della produzione netta ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive. Il bonus non rileva, altresì, ai fini della determinazione della quota di interessi passivi deducibile dal reddito di impresa ai sensi dell'articolo 61 del Tuir né della quota di spese e altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, deducibile dal reddito di impresa ai sensi dell'articolo 109, comma 5, del Tuir.

Cumulabilità con altre agevolazioni

In merito alla cumulabilità con altre misure agevolative, la circolare chiarisce che il bonus ricerca è cumulabile con altre agevolazioni salvo che le norme disciplinanti le altre misure non dispongano diversamente. In tali ipotesi, ai fini del credito di imposta, i costi agevolabili sono assunti al lordo di altri contributi pubblici o agevolazioni ricevuti fermo restando che l'importo risultante dal cumulo non potrà essere superiore alla spesa sostenuta.

In particolare, il beneficio è cumulabile:

- con il “credito di imposta per le nuove assunzioni di profili altamente qualificati” in relazione alle spese sostenute nel corso del 2015 per le assunzioni effettuate nel 2014 (agevolabili nei dodici mesi successivi alla data dell’assunzione nella misura del 35%)
- con contributi o altre agevolazioni come, ad esempio, il bonus investimenti in beni strumentali nuovi di cui all’articolo 18 del DL 91/2014.

Il documento di prassi fa presente, infine, che, in quanto misura di carattere generale, il bonus ricerca non rileva ai fini del calcolo degli aiuti *de minimis* né del rispetto dei massimali previsti dalla vigente “Disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione”.

Documentazione da predisporre e controlli

In merito agli adempimenti di carattere documentale che il soggetto beneficiario deve porre in essere per poter fruire del credito di imposta, la circolare fa presente che, considerata la natura automatica dell’agevolazione, sono previsti esclusivamente controlli *ex post*, svolti dall’Agenzia sulla base di “apposita documentazione contabile” che deve essere predisposta dal beneficiario, “certificata” dal soggetto incaricato della revisione legale o dal collegio sindacale o da un professionista iscritto nel registro della revisione legale e “allegata” al bilancio.

L’obbligo di certificazione della documentazione contabile è posto in capo alle imprese non soggette a revisione legale dei conti e prive di un collegio sindacale e, al riguardo, la circolare ricorda che, per le relative spese, tali imprese hanno diritto a un credito di imposta di importo pari al costo sostenuto e documentato entro il limite massimo annuale di 5mila euro. Inoltre, la circolare precisa che le imprese con bilancio certificato, per le quali la norma stabilisce l’esenzione dagli obblighi di certificazione, sono comunque tenute a predisporre la documentazione contabile idonea a dimostrare la spettanza dell’agevolazione.

Sempre in tema di certificazione, viene anche specificato che la stessa può essere redatta in forma libera ma deve contenere, in ogni caso, l’attestazione della regolarità formale della documentazione contabile e dell’effettività dei costi sostenuti, e che deve essere predisposta entro il termine di approvazione del bilancio (e comunque entro 120 giorni dalla chiusura dell’esercizio per i soggetti non obbligati alla redazione del bilancio).

Inoltre, sempre ai fini dei successivi controlli, il documento di prassi precisa che la documentazione contabile oggetto di certificazione deve essere conservata ed esibita unitamente al bilancio e che gli obblighi documentali e di certificazione riguardano sia i costi sostenuti nel periodo di imposta per il quale si intende fruire del beneficio sia i costi per gli investimenti pregressi sostenuti nei periodi di imposta rilevanti per il calcolo della media.

Quanto alla durata dell'obbligo di conservazione della documentazione, poiché il credito di imposta può essere utilizzato in compensazione senza alcun limite temporale, tutti i documenti idonei a dimostrare, in sede di controllo, l'ammissibilità e l'effettività dei costi, devono essere conservati per il periodo previsto dall'articolo 43 del Dpr 600/1973 con riferimento alla dichiarazione relativa al periodo di imposta nel corso del quale si conclude l'utilizzo del credito.

La circolare indica poi, in via orientativa e non esaustiva, la documentazione a supporto da conservare in relazione alle diverse tipologie di costi ammissibili.

In particolare, per le spese relative al personale altamente qualificato, sono necessari i fogli di presenza nominativi, riportanti per ciascun giorno le ore impiegate nell'attività di ricerca e sviluppo, firmati dal legale rappresentante dell'impresa o dal responsabile dell'attività di ricerca e sviluppo. I fogli nominativi vanno predisposti anche per il personale con un rapporto di collaborazione (compresi i professionisti) che deve svolgere la propria attività presso le strutture dell'impresa beneficiaria.

Poiché il decreto attuativo del bonus ricerca è stato pubblicato a luglio 2015, le imprese che hanno svolto attività di ricerca nel 2015 possono compilare, per il periodo di imposta in corso alla data di pubblicazione del decreto, in luogo dei fogli di presenza nominativi, un documento riepilogativo riportante le ore impiegate nell'attività di ricerca e sviluppo, firmato dal legale rappresentante o dal responsabile dell'attività di ricerca e sviluppo, controfirmato dal soggetto che certifica la documentazione contabile.

Al fine di attestare correttamente le modalità attraverso le quali gli strumenti e le attrezzature sono stati imputati al progetto di ricerca, la documentazione a supporto di tale tipologia di costi è costituita dalla dichiarazione del legale rappresentante dell'impresa, ovvero del responsabile dell'attività di ricerca e sviluppo, relativa alla misura e al periodo in cui tali beni sono stati utilizzati nell'attività di ricerca.

Per quanto riguarda i costi relativi alla ricerca *extra muros*, sono necessari i contratti stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e altri soggetti, comprese le *start-up* innovative, e una relazione sottoscritta dai soggetti commissionari sulle attività svolte nel periodo d'imposta cui il costo sostenuto si riferisce.

Nel caso di ricerca commissionata o subappaltata a soggetti diversi da università ed enti di ricerca, la circolare precisa che dalla documentazione deve risultare la residenza o la localizzazione in Stati membri dell'Unione europea ovvero in Stati aderenti al See o in paesi e territori "collaborativi" del soggetto che di fatto svolge l'attività di ricerca.

Per le spese relative alle competenze tecniche, alla stregua delle spese relative al personale altamente qualificato, vanno predisposti i fogli di presenza nominativi, mentre per le spese relative alle privative industriali acquisite da terzi, occorrono i relativi contratti e una relazione, firmata dal legale rappresentante dell'impresa beneficiaria ovvero dal responsabile dell'attività di ricerca e sviluppo, concernente le attività svolte nel periodo di imposta cui il costo sostenuto si riferisce. Nell'ipotesi di privativa industriale prodotta internamente e per tutte le attività di sviluppo, mantenimento e accrescimento del bene immateriale (acquisito da terzi o prodotto internamente), è necessario predisporre un adeguato sistema di rilevazione dei costi sostenuti.

Infine, la circolare puntualizza che le imprese beneficiarie, oltre alla documentazione idonea a dimostrare, in sede di controllo, l'ammissibilità, l'effettività e l'inerenza delle spese sostenute, devono conservare anche un prospetto con l'elencazione analitica degli investimenti effettuati nei periodi di imposta precedenti e utilizzati per la determinazione del credito d'imposta.

Per quanto concerne l'attività di controllo, nell'ambito della quale viene verificata la sussistenza delle condizioni richieste dalla disciplina agevolativa e l'ammissibilità dei costi sulla base dei quali è determinato il credito di imposta, la circolare evidenzia che l'Agenzia può chiedere un parere al Mise, se sono necessarie valutazioni di carattere tecnico sull'ammissibilità di specifiche attività di ricerca e sviluppo oppure sulla pertinenza e sulla congruità dei costi sostenuti dall'impresa sottoposta a controllo.

2 - fine.

di

Katia Caruso

Sara Di Donato

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/bonus-ricerca-e-sviluppo-chiarimenti-delle-entrate->

2