

Associazione fra le società italiane per azioni

Il nuovo incentivo all'investimento in beni strumentali Il nuovo credito d'imposta per la ricerca e lo sviluppo e l'innovazione tecnologica (legge bilancio 2020)

> Giancarlo Cirinei giancarlo.cirinei@assonime.it

Da maggiorazione del costo di acquisto a credito di imposta

Dalla sua introduzione alla legge di bilancio 2020

1^a versione (legge bilancio 2017)

2ª versione (legge bilancio 2018)

Maggiorazione costo acquisizione ai soli fini dell'ammortamento Aliquota fissa 150% (beni allegato A) 40% (beni immat. Alleg. B) 1/1/2017-31/12/2018 o 31/12/2019 (c.d. coda dell'agevolazione

3ª versione (legge bilancio 2019)

Maggiorazione costo acquisizione ai soli fini dell'ammortamento Aliquota decrescenti per beni mat. Alleg. A):

170% fino a 2,5 mln

100% da 2,5 a 10 mln

50% da 10 a **20 ml (limite max).**

40% per beni immat. All. B)

1/1/2019-31/12/2019 o 31/12/2020 (c.d. coda dell'agevolazione

4ª versione (legge bilancio 2020)

Credito d'imposta (a scaglioni) commisurato al costo di acquisizione

40% fino a 2,5 mln

20% da 2,5 a 10 mln (lim. max)

15% beni imm. Alleg. B) 700.000 lim.max

1/1/2020-31/12/2020 o 30/6/2021 (c.d. coda dell'agevolazione

Associazione fra le società italiane per azioni

Da maggiorazione del costo di acquisto a credito di imposta

Dalla sua introduzione alla legge di bilancio 2020 (segue) 2017/2018 1/1/2019-31/12/2019 31/12/2020 30/06/2021 **Iperammortamento** 1a e 2a versione (leggi bilancio con accettazione e acconto 20% con accettazione e con 2017/2018) entro 31/12/2018 acconto 20% entro il accettazione e (c.d. coda dell'agevolazione) 31/12/2019 acconto 20% (c.d. coda entro il dell'agevolazione) 31/12/2020 (c.d. coda dell'agevolazion **Iperammortamento** 3ª versione (legge bilancio 2019) **Iperammortamento** 4^a versione Credito d'imposta (legge bilancio 2019)

Iperammortamento/credito d'imposta

Ambito soggettivo

Agevolazione spettante alla generalità dei soggetti ad eccezione delle:

- imprese in stato di liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale, altra procedura concorsuale prevista dal regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, dal codice di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14, o da altre leggi speciali o che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni.
- 2) imprese destinatarie di sanzioni interdittive ai sensi dell'articolo 9, comma 2, del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231

Condizione del rispetto delle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro applicabili in ciascun settore e del corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori (comma 186, ult. periodo; regola identica per credito ricerca e sviluppo, vedi infra).

Requisito che le imprese devono possedere nella fase della fruizione dell'agevolazione e non anche nel periodo d'imposta in cui viene realizzato l'investimento: «Per le imprese ammesse al credito d'imposta, la fruizione del beneficio spettante è comunque subordinata alla condizione del rispetto [...]»

La violazione di questa regola interrompe la fruizione dell'agevolazione, non pregiudica le quote di credito già utilizzate (rectius pregresse alla violazione)!!??

Assumono rilevanza solo le contestazioni divenuti definitive e si deve tener conto del «ravvedimento» dell'impresa che ha commesso la violazione

Iperammortamento/credito d'imposta

Ambito soggettivo/Chiarimenti

Principio di diritto n. 2 del 28/1/2020

In caso di locazione finanziaria il beneficio spetta ai locatari

In caso di locazione operativa, invece, l'agevolazione spetta all'impresa di noleggio/impresa che effettua locazione operativa, a condizione che il noleggio/locazione costituisca attività principale del locatore/noleggiante (criterio della prevalenza)

Gli intermediari finanziari, a prescindere dalla qualificazione formale «*locazione operativa*» del contratto, non svolgono attività di noleggio/locazione operativa (cfr. circolare n.288 del 3/8/2015 della Banca d'Italia).

In questo caso nessuna delle parti fruisce dell'iperammortamento

Analoga questione si pone quando si riscontra in capo al locatore operativo il difetto del requisito della prevalenza

La ristrutturazione del modello di business è fattispecie elusiva (art. 10-bis della l. n. 212/2000)??

Iperammortamento/credito imposta

ambito oggettivo

Esclusione dei beni gratuitamente devolvibili delle <u>imprese operanti in **concessione** e **tariffa** nei settori dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento dei rifiuti.</u>

Allegato A, beni materiali <u>1° GRUPPO</u> - 5 requisiti obbligatori + 2 su 3 requisiti facoltativi Beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati o gestito tramite opportuni sensori e azionamenti

- [...]
- magazzini automatizzati interconnessi ai sistemi gestionali di fabbrica (componente immobiliare, chiarimento aliquota di ammortamento!!!!)

Iperammortamento/credito d'imposta

MAGAZZINI AUTOMATIZZATI INTERCONNESSI AI SISTEMI GESTIONALI DI FABBRICA

Con <u>norma di interpretazione autentica è</u> stato chiarito che "<u>il costo</u> agevolabile dei magazzini automatizzati interconnessi ai sistemi gestionali di fabbrica, di cui all'allegato A annesso alla suddetta legge, si intende **comprensivo anche del costo attribuibile alla scaffalatura asservita dagli impianti automatici di movimentazione,** che costituisce, al contempo, parte del sistema costruttivo dell'intero fabbricato; resta ferma la rilevanza di detta scaffalatura ai fini della determinazione della rendita catastale, in quanto elemento costruttivo dell'intero fabbricato" (cfr. art. 3-quater del d.l. 14/12/2018 n. 135). Con ciò superando la risoluzione n. 62/E del 2018 che, per l'appunto, escludeva la componente immobiliare.

Finalità: eliminare disparità di trattamento tra magazzini non costituenti fabbricati e magazzini oggetto di accatastamento.

L'aliquota di ammortamento tabellare applicabile è pari al 17,50% (impianti), (imprese settore manifatturiero Gruppo XII, risoluzioni n. 1285/1985 e 9/74 del 1980)

Secondo la risposta n. 408 del 10 ottobre 2019, invece, «si ritiene che <u>la maggiorazione relativa all'iper</u> <u>ammortamento concernente il costo delle scaffalature autoportanti debba essere ripartita in base alla **durata** <u>fiscale dell'ammortamento dell'immobile</u>»!!!!??? (3%-4%)</u>

Diverse iniziative per superare la risposta n. 408 del 10 ottobre 2019

Questo problema riguarda gli investimenti agevolati dalla 3^a (o precedente) versione dell'agevolazione.

Con il riconoscimento di un credito d'imposta (in luogo di un incremento del costo di acquisizione) questa criticità è di fatto superata dalla 4ª versione!!?.

Permane criticità ai fini dell'ammortamento ordinario

Iperammortamento/credito d'imposta

Allegato B, beni immateriali

(c.d. superammoramento dei beni immateriali)

Beni immateriali (software, sistemi e system integration, piattaforme e applicazioni) connessi a investimenti in beni materiali «Industria 4.0».

- Software stand alone, collegamento di natura esclusivamente soggettiva, l'agevolazione spetta a quei soggetti che hanno effettuato investimenti in beni materiali di cui all'allegato A. Il software può riguardare anche beni diversi da quelli «iperammortizzabili» (3ª versione)
- I software necessari al funzionamento della macchina sono invece considerati parte della stessa e dunque agevolati a titolo di iperammortamento/credito d'imposta beni allegato A (170, 100 e 50% in base agli scaglioni per la 3ª versione dell'agevolazione, 40% fino a 2,5 mln, 20% da 2,5 a 10 mln (lim. max) per 4ª versione.

NOVITA DAL 2019

si considerano agevolabili anche i costi sostenuti a titolo di canone per l'accesso, mediante soluzioni di *cloudcomputing*, a beni immateriali di cui all'allegato B della medesima legge, limitatamente alla quota del canone di competenza del singolo periodo d'imposta di vigenza della disciplina agevolativa (art. 1, comma 229, della legge di bilancio 2019, norma di interpretazione autentica). Ora previsto dall'art. 1, comma 190, legge bilancio 2020 per la 4ª versione.

Iperammortamento/credito d'impota

Casistica/chiarimenti

• Ordine e acconto del 20% entro il 31/12/2018 (presupposti della c.d. coda della 2ª versione dell'agevolazione), investimento effettuato nel 2020 (fuori dalla finestra temporale prevista dalla 2ª versione). Spettanza della 3ª versione dell'iperammortamento.



DRE Emilia Romagna, risposta a consulenza prot. 909-10/2019!!

Ordine e versamento acconto assumono rilevanza ai fini dell'individuazione della versione dell'agevolazione applicabile, a prescindere dal momento di effettuazione dell'investimento!!!!

Spettanza della 2ª versione dell'agevolazione

TELEFISCO 2020

«La prenotazione effettuata entro il 31/12/2018 (attraverso l'accettazione dell'ordine e il pagamento dell'acconto del 20%) consente di incardinare l'investimento nella disciplina prevista dalla successiva legge di bilancio 2019 [ndr 3ª versione] [...] e permette al contribuente di accedere all'iperammortamento, a condizione che l'investimento venga effettuato entro il 31/12/2020]»

Iperammortamento/credito d'imposts

Casistica/Chiarimenti

• Clausola di territorialità – Recapture (d.l. 87/2018, legge bilancio 2020 comma 193)

Ante 14/7/2018 la cessione/delocalizzazione (senza sostituzione) dei beni influiva solo *pro* futuro, interrompevano la fruizione del beneficio senza alcun recupero.

Post 14/7/2018 (fino alla 3ª versione)

- 1) i beni agevolabili devono essere destinati a strutture produttive ubicate nel territorio nazionale;
- 2) Recapture scatta se nel <u>corso di fruizione dell'agevolazione</u>: cessione a titolo oneroso tout court (a prescindere dalla destinazione del bene) e in caso di delocalizzazione (*rectius* destinazione a strutture produttive situate all'estero;
- 3) La *recapture* non scatta in caso di trasferimento del bene all'interno di un compendio aziendale (operazione straordinaria) (circolare n. 8/E del 2019). Questa regola dovrebbe trovare applicazione anche con la 4ª versione.
- 4) La recapture non scatta «nei casi in cui i beni agevolati siano per loro stessa natura destinati all'utilizzo in più sedi produttive e, pertanto, possano essere oggetto di temporaneo utilizzo anche fuori del territorio dello Stato» (art. 7, comma 4, del d.l n. 87/2018). Cfr. risposta n. 14 del 24/1/2020.

Questa regola dovrebbe trovare applicazione anche con la <u>4ª versione</u>.

Iperammortamento/credito d'imposta

Casistica/Chiarimenti

- <u>Clausola di territorialità Recapture</u> (d.l. 87/2018, legge bilancio 2020, comma 193) (segue)
 - 5) **Investimenti sostitutivi:** La cessione del bene non interrompe la fruizione del beneficio (né fa scattare la *recapture*) in caso di investimenti sostitutivi e, cioè se, l'impresa (i) sostituisce il bene originario con un bene materiale strumentale nuovo avente caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori a quelle previste dall'allegato A alla legge 11 dicembre 2016, n. 232 e (ii) attesti l'effettuazione dell'investimento sostitutivo, le caratteristiche del nuovo bene e il requisito dell'interconnessione secondo le regole previste dall'articolo 1, comma 11, della legge 11 dicembre 2016, n. 232. Il cedente continua a fruire dell'iperammortamento. Regola ora prevista dall'art. 1, comma 193 ultimo periodo, legge bilancio 2020.
 - 4ª versione : la recapture (che riguarda tutti i beni) scatta se la cessione/delocalizzazione avviene «entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di effettuazione dell'investimento». Restituzione del beneficio entro il saldo dell'imposta sui redditi dovuta per il periodo d'imposta in cui si verifica cessione/delocalizzazione.
 - **N.B.** Il dies a quo non è quello di effettuazione dell'investimento, ma quello di entrata in funzione del bene (comma 188) o quello in cui il bene è interconnesso (189) TELEFISCO 2020
- <u>3ª versione:</u> in caso di investimenti eccedenti la soglia massima (20 mln), cosa succede se cedo un bene agevolato?? Il bene oltre soglia massima sostituisce quello ceduto?? Restituisco l'agevolazione fruita e continuo a fruire dello stesso ammontare dell'agevolazione?

Iperammortamento/credito d'imposta

Casistica/chiarimenti

- PERIZIA GIURATA (fino alla <u>3ª</u> versione) ai fini della <u>fruizione</u> dell'agevolazione, «con la circolare n. 48160 del 1° marzo 2019, il Ministero dello Sviluppo Economico ha affermato che in caso di perizia giurata <u>è sufficiente che entro la data di chiusura del periodo d'imposta si proceda al giuramento della perizia medesima, non essendo necessario dimostrare in altri modi la data certa di acquisizione da parte dell'impresa»</u>
- PERIZIA. L'iperammortamento <u>spetta</u> per gli investimenti effettuati nei periodi agevolati (es. 2019) anche se:
- la perizia è rilasciata in un successivo periodo d'imposta (2020);
- il bene entra in funzione 2019 ma è interconnesso in un successivo periodo d'imposta (2020).

Questa circostanza influisce esclusivamente sulla decorrenza della fruizione dell'agevolazione (nel 2019 superammortamento e dal 2020 iperammortamento con recupero frazionato della quota di iperammortamento non fruita nel 2019) Circolare Assonime n. 4 del 2018, confermata dalla risposta n. 27/E del 9/4/2018

Questa regola vale anche a regime (cfr. art. 1, comma 191, secondo periodo, legge bilancio 2020, con specifico riferimento ai beni allegato A). Prima credito al 6% e poi 40%, 20% ecc.

La 4^a versione prevede perizia tecnica semplice!!!

Credito d'imposta in beni strumentali

4ª VERSIONE

- Utilizzo del credito d'imposta a decorrere dall'anno successivo a quello di entrata in funzione del bene per i beni di cui al comma 188, oppure dall'anno successivo a quello di interconnessione per il bene di cui all'allegato A.
- Beni allegato A (comma 189).

Nel caso in cui l'interconnessione avvenga in un periodo d'imposta successivo (2021) a quello di entrata in funzione del bene (2020), l'impresa nel 2021 può cominciare a fruire del credito d'imposta 6% (comma 188).

Es. bene allegato A), 100.000

2021: 1/5*6000= 1200

2022: 1/5* (40.000-1200)= 7760

2023: 1/5* (40.000-1200)= 7760

2024: 1/5* (40.000-1200)= 7760

2025: 1/5* (40.000-1200)= 7760

2026: 1/5* (40.000-1200)= 7760

TELEFISCO 2020

Periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare (periodi a cavallo)

Assume rilevanza l'esercizio solare 1/4/2020- 31/3/2021

30/4/2020 acquisto bene, interconnesso 30/9/2020 Fruizione dal 1/1/2021

SI TRATTA DI UNA FACOLTÀ, l'impresa può rinviare tutto al 2022 (TELEFISCO 2020)

Credito d'imposta in beni strumentali

4ª VERSIONE

Credito d'imposta utilizzabile esclusivamente in compensazione ex art. 17 d.lgs. n. 241/1997, «in cinque quote annuali di pari importo [beni allegato A)] ridotte a tre per gli investimenti» in beni immateriali (di cui all'allegato B). Non assume rilevanza fiscale imposte sui redditi e IRAP

«Nel caso in cui, per motivi di incapienza, la quota annuale – o parte di essa – non possa essere utilizzata, la stessa potrà essere fruita già nel successivo periodo di imposta, secondo le ordinarie modalità di utilizzo del credito, andando cosi a sommarsi alla quota fruibile a partire dal medesimo periodo di imposta» (circolare 5/E del 2015 –Credito di imposta per investimenti in beni strumentali nuovi ex art. 18 d.l. 91/2014).

Contra circolare n. 21/E del 3 giugno 2015 in tema di utilizzo del credito d'imposta derivante dalla conversione delle eccedenze ACE!!!

• Il cumulo con altre agevolazione è consentito «a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile [dell'IRAP], non porti al superamento del costo sostenuto». Necessaria attenta verifica circa la fruizione di altre agevolazioni per lo stesso bene.

La fruizione di altre agevolazioni assume rilevanza solo in caso di «superamento del costo sostenuto», non influenza la determinazione del credito!!

Bene allegato A 200.000, con contributo di 120. Credito spettante: (200.000%40): **80** (Regola diversa da quella prevista per il credito R&S?!, vedi infra)

Il credito non può essere ceduto neanche all'interno del consolidato.

Credito d'imposta in beni strumentali

4ª VERSIONE

Adempimenti

- Obbligo di comunicazione al MISE degli investimenti in beni allegato a) e b) Inadempimento che non incide sulla spettanza dell'agevolazione

Riguarda la generalità degli investimenti agevolati.

Possibilità di integrare fatture inizialmente emesse senza i predetti riferimenti.

 Per beni allegati a) e b), inoltre, le imprese devono produrre perizia tecnica semplice o attestato di conformità ente di certificazione (vedi retro)

Oggetto perizia: si tratta di beni con le caratteristiche previste dagli allegati a) e b) + interconnessione

Per beni inferiore a 300.000 euro, in luogo della perizia, dichiarazione resa dal legale rappresentante

Da maggiorazione del costo di acquisto a credito di imposta

Dalla sua introduzione alla legge di bilancio 2020

15/10/2015- 31/12/2017 ovvero al 30/6/2018 (c.d. coda dell'agevola zione)	1/1/2018- 31/12/20 18 ovvero 30/6/201 9 (c.d. coda dell'agev olazione)	1/1/2019- 31/3/201 9	1/4/2019-31/12/2019 ovvero al 31/12/2020 (c.d. coda dell'agevolazione) <u>3ª versione</u>	1/1/2020-31/12/2020 ovvero entro il 30/6/2021 (c.d. coda dell'agevolazione)
140% Compresi autoveicoli ex art- 164, comma 1, lett. A) del TUIR	130% Esclusi autoveicoli		130% Limite 2,5 mln Esclusi autoveicoli	Credito d'imposta 6% Limite 2 mln (art. 1, comma 188, legge bilancio 2020)

Superammoramento

3ª versione

1/4/2019-31/12/2019 ovvero al 31/12/2020 (c.d. coda dell'agevolazione)

Incremento del costo dei beni strumentali: +30%

investimenti

Ai soli fini dell'ammortamento

Beni strumentali nuovi con coefficiente ammortamento DM 31/12/1988 > 6,5% (esclusioni: auto, fabbricati e beni di cui all'allegato n. 3), l. n. 208/2015

bene: 100

Coeff. Tab (=coeff. Civ.): 10%

Ammortamento 1° anno: 14 – val. res. bene: 90 86

Cessione 2° anno a 100: plusvalenza = 10 14

Superammoramento

3ª versione

1/4/2019-31/12/2019 ovvero al 30/6/2020 (c.d. coda dell'agevolazione)

- Novità, limite quantitativo (unico, senza scaglioni)
- **NO RECAPTURE**!! La cessione dei beni agevolati determina (solo) l'interruzione dell'agevolazione
- Beni costo inferiore 516 (regola che vale anche per iperammortamento), fruizione dipende dal comportamento contabile!!!
- In caso di superamento del limite e beni con coefficienti differenti, come devo comportarmi?!! Interesse ad escludere beni con coefficiente di ammortamento più basso per esigenze di timing!!. Problema analogo a quello dell'iperammortamento (3ª versione), senza recapture.

Credito investimento

1/1/2020-31/12/2020 ovvero entro il 30/6/2021 (c.d. coda dell'agevolazione)

- Credito d'imposta 6% del costo dell'investimento
- Limite max 2 mln
- **RECAPTURE**!! scatta se la cessione/delocalizzazione avviene «**entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di effettuazione dell'investimento**». Restituzione del beneficio entro il saldo dell'imposta sui redditi dovuta per il periodo d'imposta in cui si verifica cessione/delocalizzazione [stessa regola prevista per i beni allegato A) e B)].

Il dies a quo non è quello di effettuazione dell'investimento, ma quello di entrata in funzione del bene (comma 188) o quello in cui il bene è interconnesso (189) TELEFISCO 2020

• Il cumulo con altre agevolazione è consentito «a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile [dell'IRAP], non porti al superamento del costo sostenuto». Necessaria attenta verifica circa la fruizione di altre agevolazioni per lo stesso bene (vedi retro).



Associazione fra le società italiane per azioni

Il nuovo credito d'imposta per la ricerca e lo sviluppo art. 1, commi 198-209, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge bilancio 2020)

> informazione servizi confronto assistenza

Il nuovo credito d'imposta per la ricerca e lo sviluppo art. 1. commi 198-209

> Misura carattere temporaneo Periodo d'imposta 2020

Eliminazione c.d. criterio incrementale

Imprese che rimangono effettivamente incise dai costi degli investimenti agevolabili (che assumono cioè i rischi e i benefici dell'attività agevolabile)



Non spettanza dell'agevolazione per investimenti commissionati dall'estero (c.d. inward berd)!!

Soggetti beneficiari: la generalità delle imprese residenti (comprese le SO di soggetti non residenti), a prescindere alla regole di determinazione del reddito d'impresa (anche soggetti c.d. forfettari).

Esclusioni: soggetti in «difficoltà» (art.1, comma 199)

Rispetto delle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro e degli obblighi di versamento previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori!!!

Il nuovo credito d'imposta per la ricerca e lo sviluppo art. 1. commi 198-209 Attività agevolate

(comma 200)
attività di ricerca
fondamentale,
industriale e
sperimentale in
campo scientifico e
tecnologico
(cfr. lett. M), q) e j),
punto 15, par. 1.3,
della comunicazione
della Commissione
UE 2014/C 198/01

Decreto ministeriale + Manuale Frascati (comma 201)
attività innovazione
tecnologica
Attività finalizzate
alla realizzazione di
prodotto o processi
di produzione nuovo
o sostanzialmente
migliorati

Decreto ministeriale + Manuale Oslo (comma 202)
Attività di design e ideazione estetica per la concezione e realizzazione dei nuovi prodotti e campionari
Decreto ministeriale

Il nuovo credito d'imposta per la ricerca e lo sviluppo

art. 1. commi 198-209

Spese agevolate – regole comuni

- a) Spese del personale
- Ricercatori e tecnici con qualsiasi rapporto lavorativo direttamente impiegato in attività agevolate nei limiti del loro effettivo impiego in tali attività; attività – <u>utilizzo promiscuo ok</u>
- Personale qualificato:
 - 1) dottori di ricerca/iscritti a ciclo di dottorato (laurea magistrale ecc);
 - 2) under 35;
 - 3) primo impiego;
 - 4) contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato;
- 5) impiegati esclusivamente nei lavori relativi all'attività agevolata (no utilizzo promiscuo)

Le spese relative a questo personale assumono rilevanza nella misura del 150% del loro ammontare

Ricerca interna con personale SO in UE, SEE, lista 4/9/1996

Il nuovo credito d'imposta per la ricerca e lo sviluppo art. 1. commi 198-209

Spese agevolate – regole comuni

a) Spese del personale (segue)

Art. 6 della bozza di decreto attuativo:

- Assumono rilevanza: retribuzione lorda (ritenute e contributi previdenziali e assistenziali), ratei TFR, mensilità aggiuntive, ferie permessi ecc. (Art. 6 della bozza di decreto attuativo);
- Amministratori o soci di società: esclusi compensi variabili, limite 50% del compenso fisso ordinario annuo (effettiva corresponsione dell'intero importo del costo fisso).

L'ammissibilità di queste spese è subordinata alla dichiarazione resa dal legale rappresentante (vedi infra)

Il nuovo credito d'imposta per la ricerca e lo sviluppo art. 1. commi 198-209

Spese agevolate – regole comuni

b) Beni materiali mobili e software

 Quote di ammortamento dei beni materiali e software utilizzati nei progetti di ricerca (ivi compresa la realizzazione di prototipi e impianti pilota).

La quota di ammortamento deve essere determinata sulla base delle regole ordinarie in tema di reddito di impresa (artt. 102 e 103 del TUIR), anche per i soggetti con regimi forfetari. (art. 6 della bozza del decreto attuativo).

Questa «spesa» assume rilevanza nel limite massimo del 30% delle spese del personale di cui alla lett. a).

Ripartizione del costo in caso di utilizzo di questi beni per attività diverse da quelle agevolate

Il nuovo credito d'imposta per la ricerca e lo sviluppo

art. 1. commi 198-209

Spese agevolate – regole comuni

- c) Ricerca contrattuale
- Diretto svolgimento da parte del commissionario dell'attività agevolata;
- Commissionari (extra o infragruppo) «fiscalmente residenti (in Italia) o localizzati in altri Stati membri» UE, SEE, elenco DM 4/9/1996!!!!

Necessario chiarimento, tenuto conto della diversa formulazione utilizzata per i servizi di consulenza: «soggetti residenti nel territorio dello Stato o con soggetti fiscalmente residenti o localizzati in altri Stati membri» membri» UE, SEE, elenco DM 4/9/1996!!!! (vedi infra)

 Spesa agevolata pari al 150% del suo ammontare se il commissionario è: Università o ente di ricerca <u>residente;</u>

Questa maggiorazione non è prevista per l'attività di innovazione tecnologica e per l'attività di design e ideazione estetica

- Commissionario soggetto appartenente al gruppo = ricerca intra muros
- La maggiorazione del 150% di cui alla lett. a) (spese personale), solo se il personale è impiegato in «laboratori e altre strutture di ricerca situate nel territorio dello Stato»

Il nuovo credito d'imposta per la ricerca e lo sviluppo art. 1. commi 198-209

Spese agevolate – regole comuni

d) Quote ammortamento privative industriali

- Questa spesa assume rilevanza solo per l'attività di ricerca (comma 200),
 (è una spesa non agevolata per l'attività di innovazione tecnologica e per l'attività di design e ideazione estetica, commi 201-202)
- Recepita disciplina prevista dal c.d. decreto dignità (art. 8 del d.l. 87/2018) Agevolate le quote di ammortamento relative all'acquisto, anche tramite licenza d'uso:
- ✓ da parte di <u>soggetti terzi (extragruppo 2359 c.c)</u> residenti in UE, SEE, lista lista 4/9/1996,
- ✓ di privative industriali relative a : (i) invenzione industriale o biotecnologia, (ii) topografia di prodotto a semiconduttori o (iii) a nuovoa varietà vegetale. Questa spesa concorre nel limite *max* 1 mln/€, la privativa deve essere utilizzata <u>direttamente ed esclusivamente</u> per lo svolgimento delle attività agevolate.

Il nuovo credito d'imposta per la ricerca e lo sviluppo art. 1. commi 198-209

Spese agevolate – regole comuni

d) Quote ammortamento privative industriali (segue)

Art. 6 della bozza di decreto attuativo:

- Le quote di ammortamento relative ai beni immateriali indicati nella lettera d) del comma 200 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2019, n. 160, rilevano, nel rispetto delle condizioni e dei limiti ivi previsti, nel limite massimo dell'importo fiscalmente deducibile nel periodo d'imposta agevolato ai sensi del citato articolo 103.
- Sono in ogni caso escluse dalle spese ammissibili, ancorché fiscalmente deducibili dal reddito del periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, le quote di ammortamento relative ai software e agli altri beni immateriali il cui costo deve considerarsi già incluso tra le spese ammissibili relative al credito d'imposta di cui all'articolo 3, del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145, convertito con modificazioni dalla legge 21 febbraio 2014, n. 9.

Il nuovo credito d'imposta per la ricerca e lo sviluppo art. 1. commi 198-209

Spese agevolate – regole comuni

- e) Spese consulenza relative alle attività agevolate
- nel limite del 20% delle spese di personale agevolabili di cui alla lett. a) Ospese ricerca contrattuale di cui alla lett. c), senza tenere conto delle maggiorazioni ivi previste (si tratta della maggiorazione del costo del personale altamente qualificato e del costo per ricerca commissionata a università ed enti di ricerca residenti);
 - i *consulenti* devono essere soggetti residenti UE, residente UE, SEE, elenco DM 4/9/1996.

Questo ulteriore limite non vale per l'attività di innovazione tecnologica, in questo caso unico limite: 20% spese del personale.

Il nuovo credito d'imposta per la ricerca e lo sviluppo art. 1. commi 198-209

Spese agevolate – regole comuni

f) spese materiali

- impiegati nell'attività agevolata <u>svolta internamente</u> (anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota;
- nel limite del 30% delle spese di personale agevolabili di cui alla lett. a), oppure, in caso di ricerca contrattuale, nel limite del 30% delle spese per ricerca contrattuale di cui alla lett. c).

Il nuovo credito d'imposta per la ricerca e lo sviluppo art. 1. commi 198-209

Misura, determinazione e fruizione del credito d'imposta

Misura del credito d'imposta

Ricerca e sviluppo (comma 200)

12% nel limite max 3 mln Innovazione tecnologica (comma 201)

6% nel limite max 1,5 mln

Attività di innovazione tecnologica per il raggiungimento di un obiettivo di transizione ecologica o di innovazione digitale 4.0 individuati dal decreto ministeriale 10% nel limite max 1,5 mln

Design e ideazione estetica (comma 202)

6% nel limite max 1,5 mln

In tutti casi ragguaglio ad anno in caso di periodo d'imposta di durata inferiore/superiore a 12 mesi

Il nuovo credito d'imposta per la ricerca e lo sviluppo

art. 1. commi 198-209

Misura, determinazione e fruizione del credito d'imposta Determinazione del credito d'imposta

Regole comuni

La base di calcolo dell'agevolazione – e, cioè, le spese ammissibili – deve essere «<u>assunta al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti per le stesse spese ammissibili</u>» (comma 203).

Regola diversa da quella prevista per il credito per gli investimenti in beni strumentali nuovi (cumulo consentito nel limite del costo sostenuto).

Es. credito ricerca e sviluppo 12% - costi agevolati 100.000 – altra agevolazione di 50.000 – credito spettante: (100.000-50.000)*12%= 6.000 Es. credito investimento beni strumentali 40% – costo agevolato 100.000 – altra agevolazione di 50.000 – credito spettante: 100.000*40%= 40.000 50.000+40.000=90.000 < 100.000

comma 204, ult. periodo «Il credito d'imposta <u>è cumulabile</u> con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, <u>a condizione che tale cumulo,</u> tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile dell'imposta regionale sulle attivita' produttive di cui al periodo precedente, <u>non porti al superamento del costo sostenuto</u>»

Interrogazione parlamentare 13/272020 n. 5-03577

Il nuovo credito d'imposta per la ricerca e lo sviluppo art. 1. commi 198-209

Misura, determinazione e fruizione del credito d'imposta

Fruizione del credito d'imposta Regole comuni

- Il credito d'imposta è utilizzabile solo in compensazione orizzontale (art. 17 del d.lgs. 241/1997) in <u>3 quote annuali</u> di pari importo (senza limiti quantitativi I. 244/2007) e non concorre alla formazione della base imponibile imposte sui redditi e IRAP, irrilevanza rapporto att. 61 e 109 TUIR;
- Il credito è utilizzabile dal periodo d'imposta successivo a quello di maturazione, previo adempimento degli obblighi di certificazione
- Il credito d'imposta non può essere ceduto (nemmeno al consolidato)!!

Il nuovo credito d'imposta per la ricerca e lo sviluppo art. 1. commi 198-209

Misura, determinazione e fruizione del credito d'imposta Adempimenti

Ai fini del riconoscimento del credito d'imposta,

il soggetto incaricato della revisione legale deve rilasciare apposita certificazione attestante:

- 1) effettivo sostenimento delle spese ammissibili e
- 2) corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta all'impresa

"Quanto alla procedura con cui deve essere svolta l'attività di certificazione, si ritiene, stante la natura e le finalità della stessa, che tale attività non possa essere svolta, in analogia con le attività di revisione del bilancio, con criteri di selezione a campione dei documenti o dei contratti da verificare" (Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 8/E del 10/4/2019). Costi personale vedi infra (art. 6, comma 7, della bozza del decreto attuativo)

Costi da imputare allo stesso periodo d'imposta di effettuazione degli investimenti nelle attività ammissibili (art. 6, bozza decreto attuativo)

Circolare MISE n. 38584
del 15/3/2019
Al soggetto incaricato
non è richiesta «alcuna
valutazione di carattere
tecnico in ordine
all'ammissibilità al credito
d'imposta delle attività
svolte dall'impresa»
Attestazione regolarità
formale della
documentazione

Credito d'imposta per spese certificazione per un importo massimo di 5.000 euro per imprese non obbligate per legge alla revisione

Il nuovo credito d'imposta per la ricerca e lo sviluppo art. 1. commi 198-209

Misura, determinazione e fruizione del credito d'imposta Adempimenti

Ai fini dei successivi controlli le imprese sono tenute a redigere e conservare

una relazione tecnica: finalità, contenuti e risultati delle attività ammissibili, predisposta dal responsabile aziendale delle attività ammissibili (responsabile del singolo progetto/sottoprogetto) e controfirmata dal rappresentante legale (d.P.R. 445/2000)

Specifiche informazioni sugli obiettivi di innovazione digitale 4.0 e/o di transizione econologica (bozza decreto attuativo



In caso di ricerca contrattuale, la relazione deve essere predisposta dal commissionario

Atteggiamento di tipo sostanziale da parte dei competenti organi, nel senso di ritenere che ove l'esigenza sottesa alla relazione in esame risulti già pienamente soddisfatta da altra documentazione, il committente dovrebbe ritenersi esonerato da ulteriori adempimenti. Circolari Assonime nn. 11 del 2016 e 15 del 2019

Il nuovo credito d'imposta per la ricerca e lo sviluppo art. 1. commi 198-209

Misura, determinazione e fruizione del credito d'imposta Adempimenti

Art. 6 della bozza del decreto attuativo

Costi del personale: <u>anche</u> i fogli presenza nominativi firmati dal legale rappresentante dell'impresa beneficiaria o dal responsabile delle attività devono essere oggetto della certificazione contabile

L'ammissibilità delle spese relative alle prestazione lavorative rese da amministratori o soci è subordinata alla dichiarazione resa dal legale rappresentante attestante:

- effettiva partecipazione di questi soggetti allo svolgimento delle attività agevolate
- congruità del compenso tenuto conto: della quantità del lavoro prestato, delle competenza tecniche nonché tenuto delle retribuzioni e compensi riconosciuti agli altri soggetti impiegati direttamente nelle medesime attività ammissibili.

La dichiarazione resa dal legale rappresentante attestante si rende necessaria anche per le prestazioni rese dai familiari dell'imprenditore, dei soci o degli amministratori (ex art. 5, comma 5, del TUIR).

Il nuovo credito d'imposta per la ricerca e lo sviluppo art. 1. commi 198-209

Regime sanzionatorio ricollegabile agli errori commessi dai contribuenti nell'identificazione dell'ambito oggettivo dell'agevolazione (circolare Assonime n. 22 del 22/11/2019)

La verifica circa l'appartenenza dell'attività per la quale l'impresa invoca il riconoscimento dell'agevolazione ad una di quelle indicate dalla predetta disposizione, richiede valutazioni di carattere eminentemente tecnico e particolarmente complesse.

Secondo alcuni organi verificatori, in caso di errori si rendono applicabili le sanzioni per credito inesistente ex art. 13, comma 5, del d.lgs. n. 471/1997 (dal 100% al 200% per cento della misura dei crediti stessi, aggravio sanzionatorio anche sul versante penale).

Soluzione criticabile se applicata tout court!! In molti casi assenza di condotta fraudolenta.



Grazie per l'attenzione

giancarlo.cirinei@assonime.it