

OGGETTO: CREDITO D'IMPOSTA RICERCA E SVILUPPO - COME CALCOLARE IL BONUS - CHIARIMENTI

OGGETTO:	<p>La determinazione del credito d'imposta ricerca e sviluppo avviene utilizzando l'"approccio incrementale". In base a tale criterio, ciascuna impresa interessata dovrà dapprima verificare l'importo delle spese in ricerca e sviluppo sostenute e dichiarate nel triennio che precede il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2015, ed effettuarne la media. La media è fissa e deve essere calcolata tenendo in considerazione anche i periodi d'imposta in cui tali costi non sono stati sostenuti. Sono queste le principali indicazioni operative fornite dalla circolare n. 5/E/2016 in merito alle modalità di calcolo del bonus.</p>
MISURA DELL'AGEVOLAZIONE	<p>Il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 50% della spesa incrementale relativa al personale altamente qualificato impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo (di cui alla lettera a, comma 1, articolo 4 del decreto attuativo) e alla ricerca extra muros (di cui alla lettera c, comma 1, articolo 4 del decreto attuativo); - 25% della spesa incrementale delle quote di ammortamento degli strumenti e attrezzature (di cui alla lettera b, articolo 4 del decreto attuativo) nonché di quella relativa a competenze tecniche (di cui alla lettera d, articolo 4 del decreto attuativo). <p>Il credito d'imposta spetta nell'importo massimo annuale di 5 milioni euro per impresa, a condizione che la spesa complessiva per investimenti in attività di ricerca e sviluppo per ogni periodo d'imposta per cui si intende fruire del beneficio ammonti almeno a 30.000 euro. Al riguardo, la circolare ha specificato che tale condizione relativa alla soglia minima di investimento è posta esclusivamente con riferimento a ciascun periodo di imposta per il quale si intende effettivamente accedere all'agevolazione. Pertanto, non è necessario effettuare investimenti di importo pari almeno a 30.000 euro in tutti i periodi di imposta potenzialmente agevolati (2015-2019) essendo sufficiente che tale soglia sia raggiunta nel singolo periodo di imposta in relazione al quale l'impresa ha intenzione di beneficiare dell'agevolazione.</p>
SPESA INCREMENTALE COMPLESSIVA	<p>Al fine di avere diritto al bonus, occorre verificare che la spesa complessiva per investimenti in attività di ricerca e sviluppo, effettuata in ciascun periodo di imposta in relazione al quale si intende fruire dell'agevolazione, rappresenti un incremento rispetto alla media dei medesimi investimenti realizzati nei 3 periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015.</p>

**SPESA
INCREMENTALE
AGEVOLABILE**

La circolare, ribadendo quanto già indicato nel [decreto attuativo](#), indica che ai fini del calcolo del credito d'imposta spettante è necessario dapprima determinare "la spesa incrementale agevolabile" separatamente per ciascun gruppo di spese, confrontando l'ammontare dei costi di cui alle lettere a) e c) e l'ammontare dei costi di cui alle lettere b) e d) del comma 1 dell'articolo 4 del decreto attuativo sostenuti nel periodo di imposta per il quale si intende fruire dell'agevolazione con la media annuale riferita ai rispettivi medesimi costi sostenuti nei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015. Qualora entrambe le tipologie di spesa dovessero evidenziare un incremento, il credito d'imposta spettante sarà determinato applicando a ciascun incremento l'aliquota del credito d'imposta prevista per il relativo gruppo di spese (50% o 25%). Nel caso, invece, l'incremento si verifichi solo per una categoria, il credito d'imposta dovrà essere calcolato applicando l'aliquota, prevista per quel gruppo che ha evidenziato l'incremento, sull'ammontare della spesa incrementale complessiva.

**ESEMPIO N° 1
TRATTO DA
CIRCOLARE 5/E
DELL'AGENZIA
DELLE ENTRATE**

ASSENZA DI SPESA INCREMENTALE COMPLESSIVA

Un'impresa con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, nel 2015 in relazione ad attività di ricerca e sviluppo ha sostenuto investimenti agevolabili pari a euro 95.000 euro, di cui:

- 65.000 euro per personale altamente qualificato (spese di cui alla lettera a) e per ricerca extra-muros (spese di cui alla lettera c);
- 30.000 euro per attrezzature di laboratorio (spese di cui alla lettera b) e per competenze tecniche (spese di cui alla lettera d).

Gli investimenti rilevanti effettuati nei periodi di imposta precedenti (2012, 2013 e 2014) sono stati pari a:

- nel 2012: euro 80.000, di cui euro 50.000 relativi al primo gruppo di spese ed euro 30.000 relativi al secondo gruppo di spese;
- nel 2013: euro 100.000, di cui euro 60.000 relativi al primo gruppo di spese ed euro 40.000 relativi al secondo gruppo di spese;
- nel 2014: euro 120.000, di cui euro 70.000 relativi al primo gruppo di spese ed euro 50.000 relativi al secondo gruppo di spese.

La media degli investimenti pregressi risulta complessivamente pari ad euro 100.000 $[(80.000+100.000+120.000)/3]$.

La "spesa incrementale complessiva", pari alla differenza tra gli investimenti realizzati nel periodo di imposta 2015 (euro 95.000) e la suddetta media (euro 100.000), risulta essere negativa $(95.000 - 100.000 = -5.000)$.

Poiché il beneficio spetta a condizione che vi sia un incremento complessivo delle spese, all'impresa contribuente non compete alcun credito d'imposta in quanto, pur sussistendo un incremento degli investimenti relativi al primo gruppo di spese, manca l'incremento complessivo delle spese.

**ESEMPIO N° 2
TRATTO DA
CIRCOLARE 5/E
DELL'AGENZIA
DELLE ENTRATE**

PRESENZA DI SPESA INCREMENTALE COMPLESSIVA E DI SPESA INCREMENTALE AGEVOLABILE PER ENTRAMBI I GRUPPI DI SPESE

Un'impresa con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, nel 2015 in relazione ad attività di ricerca e sviluppo ha sostenuto investimenti agevolabili pari ad euro 800.000, di cui:

- 500.000 euro per personale altamente qualificato (spese di cui alla lettera a) e per ricerca extra-muros (spese di cui alla lettera c);
- 300.000 euro per attrezzature di laboratorio (spese di cui alla lettera b) e per competenze tecniche (spese di cui alla lettera d).

Gli investimenti rilevanti effettuati nei periodi di imposta precedenti (2012, 2013 e 2014) sono stati pari a:

- nel 2012: euro 650.000, di cui euro 500.000 relativi al primo gruppo di spese ed euro 150.000 relativi al secondo gruppo di spese;
- nel 2013: euro 550.000, di cui euro 300.000 relativi al primo gruppo di spese ed euro 250.000 relativi al secondo gruppo di spese;
- nel 2014 per euro 600.000, di cui euro 400.000 relativi al primo gruppo di spese ed euro 200.000 relativi al secondo gruppo di spese.

Ai fini del calcolo della "spesa incrementale complessiva", la media degli investimenti pregressi risulta complessivamente pari ad euro 600.000 $[(650.000+550.000+600.000)/3]$.

Di conseguenza, la "spesa incrementale complessiva", pari alla differenza tra gli investimenti realizzati nel periodo di imposta 2015 (euro 800.000) e la suddetta media di riferimento (euro 600.000), risulta essere di euro 200.000 $(800.000-600.000)$.

Per stabilire l'importo del credito d'imposta spettante è necessario determinare separatamente per ciascun gruppo di spese "la spesa incrementale agevolabile".

Tale valore risulta essere pari a:

- euro 400.000 $[(500.000+300.000+400.000)/3]$ per il primo gruppo di spese;
- euro 200.000 $[(150.000+250.000+200.000)/3]$ per il secondo gruppo di spese.

Di conseguenza, "la spesa incrementale agevolabile" relativa al primo gruppo di spese risulta essere di euro 100.000 $(500.000-400.000)$ e la "la spesa incrementale agevolabile" relativa al secondo gruppo di spese risulta essere di euro 100.000 $(300.000-200.000)$.

Tenuto conto che per entrambi i gruppi di spese vi è un incremento, a ciascun incremento viene applicata l'aliquota agevolativa stabilita per il gruppo corrispondente.

Di conseguenza, il credito d'imposta maturato, utilizzabile in compensazione a decorrere dal 1° gennaio 2016, ammonta complessivamente a euro 75.000 $(100.000 \times 50\% = 50.000 + 100.000 \times 25\% = 25.000)$.

PRESENZA DI SPESA INCREMENTALE COMPLESSIVA E DECREMENTO DELLA SPESA INCREMENTALE AGEVOLABILE PER UN GRUPPO DI SPESE

La medesima impresa dell'esempio 2 realizza investimenti agevolabili anche nel periodo di imposta successivo (2016) per euro 650.000, di cui euro 500.000 relativi al primo gruppo di spese ed euro 150.000 relativi al secondo gruppo di spese.

Poiché il triennio di riferimento per il calcolo della media rimane immutato, la media degli investimenti pregressi risulta complessivamente pari ad euro 600.000 $[(650.000+550.000+600.000)/3]$.

Pertanto, la "spesa incrementale complessiva", pari alla differenza tra gli investimenti realizzati nel periodo di imposta 2016 (euro 650.000) e la suddetta media (euro 600.000), risulta essere di euro 50.000 (650.000-600.000).

Parimenti, ai fini del calcolo della "spesa incrementale agevolabile", per ciascun gruppo di investimenti pregressi resta fissa la media di riferimento che quindi rimane pari, rispettivamente, a euro 400.000 $[(500.000+300.000+400.000)/3]$ e a euro 200.000 $[(150.000+250.000+200.000)/3]$.

Di conseguenza, il primo gruppo di spese evidenzierà un incremento, pari alla differenza tra l'investimento realizzato nel periodo di imposta 2016 (euro 500.000) e la suddetta media (euro 400.000), che risulta essere di euro 100.000 (500.000-400.000) mentre il secondo gruppo di spese evidenzierà un decremento, pari alla differenza tra l'investimento realizzato nel periodo di imposta 2016 (euro 150.000) e la suddetta media (euro 200.000), che risulta essere di meno euro 50.000 (150.000-200.000).

Tenuto conto che l'incremento riguarda solo il primo gruppo di spese, agevolabili nella misura del 50%, e che il credito d'imposta spetta nei limiti della spesa incrementale complessiva, pari a euro 50.000, il beneficio maturato ammonta a euro 25.000 (50.000x50%) ed è utilizzabile a partire dal 1° gennaio 2017.

**ESEMPIO N° 3
TRATTO DA
CIRCOLARE 5/E
DELL'AGENZIA
DELLE ENTRATE**

CODICE TRIBUTO

Per consentire l'utilizzo in compensazione, tramite il modello F24, del credito d'imposta in argomento, l'Agenzia delle Entrate con la [Risoluzione n. 97/E](#) del 25 novembre 2015 ha istituito il codice tributo "6857" denominato "Credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo – art. 3, D.L. 23 dicembre 2013, n. 145".

In sede di compilazione del modello di versamento F24, il suddetto codice tributo è esposto nella sezione "Erario" in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "importi a credito compensati", ovvero, nei casi in cui il contribuente debba procedere al riversamento dell'agevolazione, nella colonna "importi a debito versati". Il campo "anno di riferimento" è valorizzato con l'anno di sostenimento della spesa, nel formato "AAAA".

**NORMATIVA DI
RIFERIMENTO**

CIRCOLARE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE N. 5/E DEL 16 MARZO 2016

<i>NOSTRE INFORMATIVE PRECEDENTI</i>	Confimi News n. 13 del 19 giugno 2015, n. 16 del 5 agosto 2015, n. 18 del 14 settembre 2015, n. 19 del 2 ottobre 2015, n° 24 del 15 dicembre 2015, n° 6 del 4 marzo 2106 e n° 8 del 4 aprile 2016
<i>INFO</i>	L'Area Economica dell'Associazione (Dott. Claudio Trentini – cell. 348/7053539 – email: trentini@confiromagna.it) è a disposizione per fornire ogni necessario chiarimento in merito e per concordare eventuali visite aziendali finalizzate all'approfondimento di casi specifici.