

**IL CREDITO DI
IMPOSTA PER
L'ASSUNZIONE DI
PERSONALE
ALTAMENTE
QUALIFICATO**

Documento del 31 marzo 2015

F
N
C

ABSTRACT

L'articolo 24 del Decreto Legge 22 giugno 2012, n. 83 (c.d. "Decreto crescita") ha introdotto un contributo sotto forma di credito d'imposta riservato a tutte le imprese che effettuano nuove assunzioni a tempo indeterminato di personale altamente qualificato.

Tuttavia, le necessarie misure attuative della citata disposizione normativa sono intervenute successivamente nel tempo e in modo frammentato permettendo l'effettivo accesso al credito d'imposta solo a partire dal 2014 e la sua fruizione solo a partire dal 2015.

Il presente documento si pone quale obiettivo precipuo quello di ricostruire in un'ottica organica e sistematica la disciplina del credito di imposta de quo al fine di evincerne la reale portata ed efficacia, non dimenticando di focalizzare l'attenzione sull'abrogazione, a decorrere dal 31 dicembre 2014, della misura agevolativa stessa disposta dalla Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (c.d. Legge di stabilità 2015), in sede di introduzione del nuovo credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo.

Tale abrogazione rende necessaria un'opera di coordinamento tra le disciplina che sovrintende al nuovo credito d'imposta e quella oggetto di esame nella presente sede dedicata al credito d'imposta per l'assunzione di personale altamente qualificato.

TAX CREDIT FOR HIRING HIGHLY QUALIFIED PERSONNEL*

ABSTRACT

Article 24 of the so called 'Growth Decree' (Decreto Legge 22 June 2012, n. 83) grants tax credit to those enterprises that hire highly qualified personnel on a full-time basis. However, the necessary implementation measures were adopted much later and fragmentarily. Therefore enterprises could actually access tax credit only starting from 2014 and enjoy it from 2015.

This document is intended to provide a consistent overview on the tax credit regulation under examination, and then to determine its actual scope and effectiveness. Furthermore, it focuses on the abrogation (effective as of 31 December 2014) of the easing measure, as provided for by Law 23 December 2014 n. 190 (so called Stability law 2015) that introduced the new tax credit rules applying to research and development activities.

This abrogation highlights the need for the two regulations –the one on new tax credit and that on tax credit for hiring highly qualified personnel herein discussed - to be coordinated.

* Traduzione a cura dell'Ufficio traduzioni CNDCEC

Sommario: 1. Premessa. – 2. Ambito di applicazione. – 2.1. Soggetti beneficiari. – 2.2. Costi ammissibili. – 3. Modalità di determinazione. – 4. Condizioni per la fruizione. – 5. Cause di decadenza. – 6. Controlli. – 7. Cumulo con altre agevolazioni e coordinamento con il nuovo credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo.

1. Premessa

L'articolo 24 del Decreto Legge 22 giugno 2012, n. 83 (c.d. "Decreto crescita")¹ ha introdotto un contributo sotto forma di credito d'imposta riservato a tutte le imprese che effettuano nuove assunzioni a tempo indeterminato di personale altamente qualificato, a decorrere dal 26 giugno 2012 (*i.e.* data di entrata in vigore del Decreto Legge).

Nelle intenzioni del Legislatore² il credito d'imposta *de quo* nasceva come misura incentivante di carattere "sistemico e permanente" a sostegno del sistema produttivo volto, in particolare, ad agevolare l'occupazione di profili altamente qualificati con forme contrattuali stabili, favorendo, così, l'innovazione e l'innalzamento degli investimenti in ricerca e sviluppo.

La necessità di un intervento normativo di tal fatta emergeva dal preoccupante dato rilevato dall'ISTAT nel Rapporto annuale 2012 sulla misura della spesa in ricerca nel 2010 in Italia ferma all'1,26 per cento del Pil contro il 2 per cento della media dell'Unione Europea e dalla eccessiva diffusione di contratti a termine nel settore della ricerca e sviluppo, foriera di instabilità dell'occupazione e discontinuità degli investimenti in innovazione.

Sul punto, per completezza espositiva, si ritiene opportuno fornire un dato il più possibile aggiornato al momento in cui si scrive: nel 2011 la spesa per ricerca e sviluppo in Italia è stata pari all'1,25 per cento del Pil (diminuzione dello 0,01 per cento rispetto al 2010) rispetto allo 2,05 per cento dell'Unione Europea a 27 (aumento dello 0,05 per cento rispetto al 2010) e il personale addetto ad attività di ricerca e sviluppo nel 2011 è aumentato dell'1,1 per cento rispetto al 2010³.

Tali dati devono essere inquadrati all'interno della "Strategia europea per una crescita intelligente, sostenibile ed inclusiva" definita nel 2010 e denominata "Europa 2020" nella quale si è fissato quale obiettivo comune l'aumento degli investimenti in ricerca e sviluppo fino al 3 per cento del Pil entro il 2020⁴ (per l'Italia, quale obiettivo regionale è stato previsto l'aumento degli investimenti in ricerca e sviluppo dell'1,53 per cento del Pil⁵).

Il credito d'imposta ha trovato attuazione con l'emanazione del Decreto 23 ottobre 2013 del Ministro

¹ Pubblicato in G.U. n. 147 del 26 giugno 2012 S.O. n. 129/L, in vigore dal 26 giugno 2012, convertito in Legge 7 agosto 2012, n. 134, in G.U. n. 187 dell' 11 agosto 2012 S.O. n. 171, in vigore dal 12 agosto 2012.

² Si veda la Relazione illustrativa al Decreto crescita in banca dati *fisconline*.

³ Dati rilevati dall'ISTAT nell'Annuario statistico italiano 2014, pagg. 643 e ss.

⁴ Cfr. Comunicazione della Commissione Europea COM(2010)2020 del 3 marzo 2010 e Conclusioni del Consiglio Europeo EUCO 13/1/10 REV 1 del 17 giugno 2010 in *eur-lex.europa.eu*.

⁵ Cfr. Documento di economia e finanza 2011-Sezione III "Programma nazionale di riforma" in *www.governo.it*

dello sviluppo economico di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze⁶ ed ha conosciuto concreta operatività solo successivamente con l'emanazione del Decreto del Direttore Generale per gli incentivi alle imprese del 28 luglio 2014⁷, che ha fissato i termini per la presentazione delle domande per l'accesso al beneficio e del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. protocollo 2015/21900 del 16 febbraio 2015, che ne ha stabilito modalità e termini di utilizzo.

Come si avrà modo di approfondire nel prosieguo, i soggetti beneficiari del credito d'imposta hanno quindi potuto effettivamente accedere a quest'ultimo solo a partire dal 15 settembre 2014⁸ (sebbene sempre con riferimento ad assunzioni effettuate dal 26 giugno 2012) e fruirne solo a partire dal 2015⁹.

Infine, appare appropriato anticipare sin da ora che il credito di imposta in oggetto è stato abrogato ad opera dell'articolo 3 del D.L. 23 dicembre 2013 n. 145 (c.d. Decreto destinazione Italia)¹⁰ come riscritto dall'articolo 1, comma 35 della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (c.d. Legge di stabilità 2015)¹¹, il quale, introducendo un credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo per i periodi d'imposta 2015-2019¹², ha disposto che l'agevolazione di cui all'articolo 24 del Decreto crescita "*cessa alla data del 31 dicembre 2014*", rendendo necessaria un'opera di coordinamento tra il credito d'imposta per l'assunzione di personale altamente qualificato e quello di nuova introduzione per attività di ricerca e sviluppo¹³.

2. Ambito di applicazione.

L'articolo 24, comma 1, del Decreto crescita (nel prosieguo "articolo 24") prevede che un credito d'imposta sia riconosciuto a "*tutte le imprese, indipendentemente dalla forma giuridica, dalle dimensioni aziendali, dal settore economico in cui operano e dal regime contabile adottato*" che effettuino nuove assunzioni a tempo indeterminato di profili altamente qualificati a decorrere dalla data di entrata in vigore del sopra citato decreto-legge, quindi, a decorrere dal 26 giugno 2012.

Come già evidenziato in premessa, nel testo normativo dell'articolo 24 non è delimitato il perimetro temporale di efficacia del beneficio in oggetto in quanto era volontà del Legislatore introdurre

⁶ Pubblicato in G.U. n. 16 del 21 gennaio 2014 Serie Generale.

⁷ Pubblicato in G.U. n. 184 del 9 agosto 2014 Serie Generale.

⁸ Data stabilita come data iniziale per la presentazione dell'istanza di accesso al credito d'imposta dal Decreto del Direttore Generale per gli incentivi alle imprese del 28 luglio 2014.

⁹ Stante l'istituzione del codice tributo per la fruizione del credito d'imposta da parte dell'Amministrazione finanziaria solo nel 16 febbraio 2015 con Risoluzione n. 18/E in banca dati *fisconline*.

¹⁰ Pubblicato in G.U. n. 300 del 23 dicembre 2013 Serie Generale, convertito in Legge 21 febbraio 2014, n. 9, in G. U. n. 43 del 21 febbraio 2014 Serie Generale.

¹¹ Pubblicata in G.U. n. 300 del 29 dicembre 2014 S.O. n. 99.

¹² Per l'esame del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo si rinvia alla Circolare della Fondazione nazionale dei commercialisti, "*il nuovo credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo*", 28 febbraio 2015 in <http://www.fondazioneNazionaleCommercialisti.it/node/739>.

¹³ Sul punto vedi *infra*, par. 7.

nell'ordinamento un contributo di carattere sistemico e permanente.

Tale volontà, tuttavia, è stata in parte disattesa in fase di stesura del Decreto 23 ottobre 2013 del Ministro dello sviluppo economico di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze recante le disposizioni applicative necessarie a dare attuazione al credito d'imposta (nel prosieguo "Decreto attuativo"): l'articolo 2 del Decreto attuativo ha stabilito, infatti, che il costo aziendale sostenuto a partire dal 1° gennaio di ciascun anno¹⁴ per l'assunzione è agevolabile per un periodo non superiore a dodici mesi decorrenti dalla data di assunzione stessa.

2.1. Soggetti beneficiari.

L'ambito soggettivo di applicazione del credito d'imposta ex articolo 24 consiste nella generalità delle imprese, indipendentemente dalla forma giuridica assunta, dalle dimensioni aziendali, dal settore economico e dal regime contabile adottato.

A tal riguardo, l'articolo 1 del Decreto attuativo ha specificato che soggetti beneficiari dell'agevolazione possono essere tutti i soggetti, sia persona fisica sia persona giuridica, titolari di reddito di impresa.

Per la determinazione della nozione di reddito di impresa rilevante ai fini della misura agevolativa *de qua* si ritiene opportuno far riferimento ai chiarimenti forniti dall'Amministrazione finanziaria in relazione a precedenti crediti d'imposta laddove, proprio in sede di individuazione dei soggetti titolari di reddito d'impresa, ha effettuato un rinvio all'articolo 55 del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986 n. 917 (c.d. TUIR)¹⁵.

Nell'alveo dei soggetti beneficiari, le start-up innovative e gli incubatori certificati di cui all'articolo 25 del Decreto legge 22 giugno 2012, n. 83, convertito con modificazioni dalla legge 7 agosto 2012, n. 134, nonché le imprese aventi sede o unità locali nei territori dei comuni interessati dagli eventi sismici del 20 e 29 maggio 2012, identificati dall'articolo 1, comma 1, del Decreto legge 6 giugno 2012, n. 74, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° agosto 2012, n. 122 (i.e. Bologna, Modena, Ferrara, Mantova, Reggio Emilia e Rovigo), come si vedrà successivamente, sono destinatarie di una disciplina di *favor ad hoc* che si traduce nella gestione del credito d'imposta a loro riconosciuto in regime "*de minimis*".

Segnatamente, ai sensi dei regolamenti dell'Unione Europea n. 1407/2013 del 18 dicembre 2013, n.

¹⁴Ai sensi dell'articolo 2, comma 4 del Decreto attuativo il costo agevolabile per l'anno 2012 invece, era solo quello sostenuto per le assunzioni effettuate a partire dal 26 giugno 2012.

¹⁵Cfr. Circolare 11 aprile 2008, n. 38/E, par. 1, in banca dati *fisconline* emanata con riferimento al credito di imposta per nuovi investimenti nelle aree svantaggiate ex articolo 1, commi 271-279 della legge 27 dicembre 2006, n. 296. Invero, la suddetta Circolare in fase di definizione del reddito d'impresa rinvia all'articolo 53 del TUIR e non all'articolo 55, ma trattasi di mero errore materiale in quanto l'articolo 53 definisce i redditi di lavoro autonomo. Sul rinvio all'articolo 55 del TUIR si vedano anche G. D'Imperio, *Il credito di imposta per assunzioni di profili altamente qualificati*, in *Cooperative e enti non profit*, n.1., 2015, pag. 45 e A. Sacrestano, *Incertezze e dubbi applicativi sul "bonus" fiscale per le assunzioni di personale altamente qualificato*, in *Corriere Tributario*, n. 29, 2012, pag. 2235.

1408/2013 del 18 dicembre 2013 e n. 717/2014 del 27 giugno 2014¹⁶, l'importo a titolo di “de minimis” che un'impresa può ricevere nell'arco di tre esercizi finanziari non può essere superiore a:

- a) euro 100 mila nel settore del trasporto di merci su strada per conto terzi;
- b) euro 15 mila nel settore della produzione primaria di prodotti agricoli;
- c) euro 30 mila nel settore della pesca e dell'acquacoltura;
- d) euro 200 mila nei restanti settori di attività.

In tal caso, i soggetti di cui sopra possono beneficiare del credito d'imposta tenuto conto di eventuali ulteriori agevolazioni già ottenute a titolo di “*de minimis*”.

2.2. Costi ammissibili.

L'ambito oggettivo di applicazione del credito d'imposta è delineato dai commi da 1 a 3 dell'articolo 24, i quali definiscono i costi agevolabili, individuano quei requisiti che determinano in capo ai soggetti neoassunti la qualifica di “personale altamente qualificato” e stabiliscono le attività nelle quali deve essere impiegato il personale in possesso di laurea magistrale in discipline di ambito tecnico o scientifico al fine di poter accedere al beneficio.

Per ciò che riguarda i costi agevolabili, l'articolo 24 comma 1 stabilisce che è ammissibile il costo aziendale sostenuto per le assunzioni a tempo indeterminato di:

- a) personale in possesso di un dottorato di ricerca universitario conseguito presso una università italiana o estera se riconosciuto equipollente in base alla legislazione vigente in materia;
- b) personale in possesso di laurea magistrale in discipline di ambito tecnico o scientifico, di cui all'Allegato 2 Decreto crescita¹⁷, impiegato in attività di Ricerca e Sviluppo. Sul punto è stato precisato che nel caso in cui il personale assunto sia in possesso di lauree del vecchio ordinamento (DL) o lauree specialistiche (LS), l'impresa dovrà verificarne l'ammissibilità attraverso la tabella di equiparazione DL,

¹⁶Tutti in *eur-lex.europa.eu*.

¹⁷Nell'allegato 2 sono elencate le seguenti lauree magistrali in discipline di ambito tecnico o scientifico: LM-12 Design, LM-13 Farmacia e farmacia industriale, LM-17 Fisica, LM-18 Informatica, LM-20 Ingegneria aerospaziale e astronautica, LM-21 Ingegneria biomedica, LM-22 Ingegneria chimica, LM-23 Ingegneria civile, LM-24 Ingegneria dei sistemi edili, LM-25 Ingegneria dell'automazione, LM-26 Ingegneria della sicurezza, LM-27 Ingegneria delle telecomunicazioni, LM-28 Ingegneria elettrica, LM-29 Ingegneria elettronica, LM-30 Ingegneria energetica e nucleare, LM-31 Ingegneria gestionale, LM-32 Ingegneria informatica, LM-33 Ingegneria meccanica, LM-34 Ingegneria navale, LM-35 Ingegneria per l'ambiente e il territorio, LM-4 Architettura e ingegneria edile – architettura, LM-40 Matematica, LM-44 Modellistica matematico-fisica per l'ingegneria, LM-53 Scienza e ingegneria dei materiali, LM-54 Scienze chimiche, LM-6 Biologia, LM-60 Scienze della natura, LM-61 Scienze della nutrizione umana, LM-66 Sicurezza informatica, LM-69 Scienze e tecnologie agrarie, LM-7 Biotecnologie agrarie, LM-70 Scienze e tecnologie alimentari, LM-71 Scienze e tecnologie della chimica industriale, LM-72 Scienze e tecnologie della navigazione, LM-73 Scienze e tecnologie forestali ed ambientali, LM-74 Scienze e tecnologie geologiche, LM-75 Scienze e tecnologie per l'ambiente e il territorio, LM-79 Scienze geofisiche, LM-8 Biotecnologie industriali, LM-82 Scienze statistiche, LM-86 Scienze zootecniche e tecnologie animali, LM-9 Biotecnologie mediche, veterinarie e farmaceutiche, LM-91 Tecniche e metodi per la società dell'informazione.

LS, LM disciplinata dal Decreto Interministeriale del 9 luglio 2009¹⁸

Da quanto appena illustrato, appare evidente che il Legislatore abbia inteso modulare diversamente il credito d'imposta, *rectius* le condizioni di applicabilità del credito d'imposta, a seconda dei titoli riscontrabili in capo al personale qualificato: nell'ipotesi di assunzione di personale qualificato in possesso di un dottorato di ricerca, non assume rilevanza la tipologia di attività in cui quest'ultimo verrà impiegato, di converso, nell'ipotesi di assunzione di personale qualificato in possesso di una laurea magistrale costituisce dato dirimente che quest'ultimo venga impiegato nelle attività precipuamente elencate nell'articolo 24, comma 3.

La tecnica definitoria adottata dal Legislatore in fase di determinazione della tipologia delle attività di cui sopra è stata quella di mutuare, come sovente (se non sempre) accade, dal Manuale sulla misura delle attività scientifiche e tecniche - Manuale di Frascati, predisposto dall'OCSE (Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico)¹⁹ e dalla Comunicazione della Commissione Europea 2006/C 323/01 recante la disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato a favore della ricerca, sviluppo e innovazione²⁰ vigente all'epoca dell'emanazione del Decreto crescita²¹, le seguenti definizioni delle attività qualificabili come di ricerca e sviluppo:

- a) 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 utilizzazioni pratiche dirette (“ricerca di base” o “ricerca fondamentale”);
- b) 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) (“ricerca applicata” o “ricerca industriale”);
- c) 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, purché non siano destinati a uso commerciale; realizzazione di prototipi utilizzabili per scopi commerciali e di progetti pilota destinati a esperimenti tecnologici o

¹⁸Si veda la risposta n. 15 fornita dal Ministero dello Sviluppo Economico – Sistema CIPAQ nella sezione dedicata “domande frequenti”: <http://www.sviluppoeconomico.gov.it/index.php/it/incentivi/impresa/credito-d-imposta-assunzione-personale-altamente-qualificato/cipaq-domande-frequenti>.

¹⁹Cfr. OECD, *Frascati Manual. Proposed Standars Practice for Surveys on Research and Experimantal Development*. OECD, 2002 nel quale la Ricerca e sviluppo viene distinta in ricerca di base, ricerca applicata e sviluppo sperimentale.

²⁰In *eur-lex.europa.eu*.

²¹A far data dal 1° luglio 2014, infatti, la Comunicazione della Commissione Europea 2014/C 198/01 ha sostituito la Comunicazione della Commissione Europea 2006/C 323/01.

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 (“sviluppo sperimentale”). L’eventuale ulteriore sfruttamento di progetti di dimostrazione o di progetti pilota a scopo commerciale comporta la deduzione dei redditi così generati dai costi ammissibili.

Orbene, come già specificato in precedenza, i costi ammissibili sono essenzialmente costituiti dai “costi aziendali” sostenuti per l’assunzione; a sostanziare tale sintagma è intervenuto l’articolo 2, comma 3 del Decreto attuativo che ha stabilito che per costo aziendale si intende il costo salariale che corrisponde all’importo totale effettivamente sostenuto dal soggetto beneficiario in relazione ai contratti di lavoro a tempo indeterminato stipulati con quei lavoratori qualificabili come “personale altamente qualificato” che deve comprendere la retribuzione lorda, prima delle imposte; i contributi obbligatori, quali gli oneri previdenziali e i contributi assistenziali obbligatori per legge.

Per quanto concerne la qualificazione giuridica che deve essere assunta dal contratto di lavoro tramite il quale si provvede all’assunzione dei profili altamente qualificati, l’articolo 2, comma 1 del Decreto attuativo ha precisato che, ai fini della disciplina in esame, si includono nel novero delle assunzioni a tempo indeterminato anche le fattispecie di “trasformazione” di contratti a tempo determinato in contratti a tempo indeterminato (e in tal caso la data da considerare come di decorrenza dell’assunzione è quella della trasformazione del contratto di lavoro da determinato a indeterminato²²).

Sul punto, l’articolo 2, comma 2 del Decreto attuativo ha inoltre previsto che per le imprese start-up innovative e per gli incubatori certificati di imprese (di cui all’articolo 25 del Decreto – legge 18 ottobre 2012, n. 179, convertito con modificazioni dalla legge 17 dicembre 2012, n. 221) è agevolabile anche il costo aziendale relativo alle assunzioni a tempo indeterminato effettuate mediante contratto di apprendistato.

Con riferimento, invece, ai contratti di lavoro nei quali è previsto un periodo di prova iniziale si è chiarito che quest’ultimo è *tamquam non esset*, rilevando quale data di riferimento ai fini del credito d’imposta quella di assunzione e non quella successiva al superamento del periodo di prova²³.

3. Modalità di determinazione

La misura del credito d’imposta è, ai sensi dell’articolo 24, comma 1, pari al 35 per cento del costo aziendale sostenuto per le assunzioni a tempo indeterminato (per la cui definizione vedi *supra* par. 2.2.) e non può eccedere il limite massimo annuo pari ad euro 200 mila per beneficiario.

L’articolo 2, comma 5 del Decreto attuativo ha precisato che ai fini del limite quantitativo annuale di cui

²²Cfr. articolo 2, comma 4 del Decreto attuativo e risposta n. 11 fornita dal Ministero dello Sviluppo Economico – Sistema CIPAQ nella sezione dedicata “domande frequenti” (vedi *supra sub* nota 16).

²³Cfr. risposta n. 16 fornita dal Ministero dello Sviluppo Economico – Sistema CIPAQ nella sezione dedicata “domande frequenti” (vedi *supra sub* nota 16).

sopra non rilevano il numero delle assunzioni e neanche l'importo del singolo contratto ma esclusivamente l'ammontare complessivo di credito d'imposta di cui si fruisce, indipendentemente da ogni vicenda/condizione ultronea.

Infine, l'articolo 2, comma 6 del Decreto attuativo ha disposto che nei confronti delle imprese non soggette a revisione legale dei conti e prive di collegio sindacale è concesso un ulteriore credito d'imposta pari alle spese sostenute e documentate per l'attività di certificazione contabile (per il cui approfondimento vedi *infra* par. 4) entro un limite massimo di euro 5 mila e, comunque, entro il limite massimo annuale pari ad euro 200 mila.

4. Condizioni per la fruizione

Ai sensi dell'articolo 24, comma 6 per poter accedere al credito di imposta è necessario presentare, esclusivamente per via telematica, un'istanza preventiva al Ministero dello Sviluppo Economico il quale dovrà controllarne l'ammissibilità in relazione ai soggetti richiedenti e ai contratti di lavoro in dipendenza dai quali deriverebbero i costi astrattamente agevolabili, che devono essere certificati nella documentazione contabile di cui si tratterà nel prosieguo (vedi *infra* in questo paragrafo) e allegati all'istanza stessa.

In argomento, occorre rilevare che al Decreto del Direttore Generale per gli incentivi alle imprese del 28 luglio 2014 (di seguito "Decreto 28 luglio 2014") sono stati allegati i modelli di istanza per l'accesso al credito: un modello per la generalità delle imprese (allegato A), uno riservato alle start-up innovative e agli incubatori certificati (allegato B) e uno riservato alle imprese ubicate nei comuni interessati dagli eventi sismici del 20 e 29 maggio 2012 (allegato C) e il modello per la certificazione degli elementi (*i.e.* dichiarazione del soggetto certificatore di aver preso visione, per ciascun dipendente, del contratto di assunzione, del titolo di studio posseduto e della dichiarazione del legale rappresentante attestante la destinazione del personale in possesso di laurea magistrale ad attività di ricerca e sviluppo in via esclusiva e certificazione sempre da parte del medesimo soggetto certificatore del numero delle assunzioni a tempo indeterminato indicato nel bilancio e che il costo aziendale dichiarato ai fini dell'accesso al credito risulta dalla documentazione amministrativa e contabile ufficiale dell'impresa) di cui all'istanza di accesso al credito d'imposta (allegato D).

I modelli di cui agli allegati A, B, e C dovranno essere compilati e firmati dal rappresentante legale del soggetto istante, mentre l'allegato D dal soggetto incaricato della certificazione della documentazione contabile, ovverosia da un revisore legale dei conti o da una società di revisione legale iscritti quali attivi nel registro dei revisori legali dei conti di cui al Decreto legislativo n. 39 del 27 gennaio 2010 o dal collegio sindacale.

Avuto riguardo a quest'ultimo modello (allegato D), l'articolo 5, comma 4 del Decreto attuativo e

l'articolo 4, comma 2 del Decreto 28 luglio 2014 hanno stabilito, sempre in un'ottica di *favor* e maggiormente incentivante, che per le start-up innovative e per gli incubatori certificati saranno i rispettivi rappresentanti legali a dover certificare, *rectius* auto-certificare la documentazione contabile rilevante ai fini della presentazione dell'istanza²⁴.

Orbene, l'*iter* procedurale che conduce al riconoscimento del credito d'imposta consiste delle seguenti fasi:

- il Ministero dello sviluppo economico comunica annualmente con avviso pubblicato nel sito istituzionale www.mise.gov.it, l'avviso della procedura di trasmissione delle istanze e il termine della stessa per esaurimento delle risorse disponibili. Dal 12 gennaio 2015 al 31 dicembre 2015 possono essere presentate le istanze riferite ai costi sostenuti per le assunzioni nell'anno 2013 e dall'11 gennaio 2016 al 31 dicembre 2016 quelle riferite ai costi sostenuti per le assunzioni nell'anno 2014. Per quanto riguarda le istanze da presentarsi nel corso del 2015 il Ministero ha emanato in data 9 gennaio 2015 il decreto con il quale ha stabilito che per l'accoglimento delle istanze di accesso al credito d'imposta per assunzioni effettuate nell'anno 2013 sono utilizzate le risorse residue relative all'accoglimento delle istanze di accesso al credito d'imposta per assunzioni di profili altamente qualificati effettuate nell'anno 2012 pari a € 18.059.532, unitamente alle disponibilità di bilancio dell'anno 2013 pari a € 41.586.094 per un importo complessivo pari a € 59.645.626. e che da tale importo è riservata una quota pari a 2 milioni di euro alle imprese start-up innovative e incubatori d'impresa e una quota di 3 milioni di euro alle imprese con sede o unità locali nei territori colpiti dal sisma del 20 e 29 maggio 2012;
- le istanze, firmate digitalmente, devono essere presentate in via esclusivamente telematica tramite la procedura informatica accessibile dal sito www.cipaq@mise.gov.it; l'accesso a tale procedura prevede l'identificazione dell'impresa tramite codice fiscale e l'autenticazione tramite credenziali informatiche inviate all'indirizzo PEC dell'impresa rilevabile dal Registro delle imprese;
- la piattaforma informatica è articolata in tre distinte sezioni di accesso, una generale e le restanti due relative, rispettivamente, alle riserve previste a favore dei soggetti con sede o unità locali nei territori colpiti dal sisma del 20 e 29 maggio 2012 (quota di riserva pari ad euro 2 milioni per il 2012 e ad euro 3 milioni per gli anni successivi) e a favore delle start-up innovative e degli incubatori certificati (quota di riserva pari ad euro 2 milioni) entrambe gestite separatamente in regime "*de minimis*". La sezione generale è accessibile a tutte le imprese indistintamente per la concessione del credito d'imposta nell'importo massimo di euro 200 mila fino all'esaurimento delle risorse

²⁴Per completezza espositiva occorre precisare che le misure di semplificazione per l'accesso alle agevolazioni per le assunzioni di personale nelle start-up innovative e negli incubatori certificati sono state introdotte dall'articolo 27-bis del Decreto legge 18 ottobre 2012, n. 179 (c.d. Decreto crescita bis), che ha rinviato al Decreto attuativo l'adozione delle misure necessarie per garantire l'accesso al credito d'imposta in forma semplificata.

disponibili. I soggetti a favore dei quali sono previste le riserve di cui sopra possono accedere sia alla sezione generale sia alla sezione di rispettiva competenza:

- all’istanza devono essere allegati in formato “.p7m”, i titoli accademici posseduti dal personale altamente qualificato e precipuamente previsti dall'articolo 24 e il documento di certificazione contabile degli elementi rilevanti per l'accesso al beneficio (di cui al modello dell'allegato D);
- in fase di inserimento dei dati del formulario on line e per ognuna delle sezioni in cui è articolata la piattaforma informatica, sono comunicate le risorse ancora disponibili per l'accoglimento e all'esaurimento di queste viene data evidenza della predetta condizione e non si consente la trasmissione telematica;
- la piattaforma informatica processa le istanze di accesso al credito d'imposta secondo l'ordine cronologico di trasmissione e trasmette con PEC il provvedimento di concessione del beneficio a seguito del controllo di ammissibilità.

Il credito d'imposta riconosciuto al termine del predetto controllo di ammissibilità deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui il beneficio è maturato (i.e. anno di assunzione del personale qualificato), non concorre alla formazione del reddito, né della base imponibile dell'Imposta Regionale sulle Attività Produttive e non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5 del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (c.d. TUIR) e quindi ai fini del pro-rata di deducibilità degli interessi e delle spese generali.

Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione “orizzontale” ai sensi dell'articolo 17 del Decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, presentando il modello F24 attraverso i servizi telematici ENTRATEL e FISCONLINE messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate, pena lo scarto dell'operazione di versamento e indicando il codice tributo “6847” denominato “Credito d'imposta a favore delle imprese per le assunzioni a tempo indeterminato di personale altamente qualificato – articolo 24, del dl n. 83/2012” istituito con Risoluzione n. 18/E del 16 febbraio 2015²⁵.

Il suddetto codice tributo deve essere indicato nella sezione “Erario” in corrispondenza degli importi indicati nella colonna “importi a credito compensati” e nella sezione “anno di riferimento” deve essere indicato l'anno di assunzione del personale altamente qualificato.

5. Cause di decadenza

L'articolo 24, comma 4, le cui disposizioni sono state implementate dall'articolo 5 del Decreto attuativo, ha previsto specifiche cause di decadenza del diritto a fruire del beneficio *de quo*, le quali consistono nelle vicende seguenti:

- a) riduzione o mantenimento, nei tre anni successivi all'assunzione per la quale si fruisce del contributo,

²⁵In banca dati *fisconline*.

ovvero due anni nel caso di piccole e medie imprese, del numero totale dei dipendenti a tempo indeterminato, al netto dei pensionamenti, indicato nel bilancio presentato nel periodo d'imposta precedente all'applicazione del beneficio fiscale, intendendosi per tale il periodo d'imposta precedente a quello in cui è stata effettuata ciascuna assunzione cui si riferisce l'agevolazione;

b) la mancata conservazione dei nuovi posti di lavoro con le caratteristiche di personale altamente qualificato per un periodo minimo di tre anni, ovvero due nel caso di piccole o medie imprese;

c) la delocalizzazione della propria attività, realizzata dall'impresa beneficiaria, successivamente all'11 agosto 2012 (data di pubblicazione in G.U. della Legge di conversione che ha inserito tale previsione nel testo originario del Decreto Crescita), in un paese non appartenente all'Area Economica Europea, con la riduzione delle attività produttive in Italia nei tre anni successivi al periodo d'imposta in cui ha fruito del contributo;

d) l'accertamento definitivo di violazioni non formali sia alla normativa fiscale che a quella contributiva in materia di lavoro dipendente per le quali sono state irrogate sanzioni di importo non inferiore ad euro 5.000, oppure violazioni alla normativa sulla salute e sulla sicurezza dei lavoratori previste dalle vigenti disposizioni;

e) i casi in cui siano emanati provvedimenti definitivi della magistratura contro il datore di lavoro per condotta antisindacale.

In argomento, il Ministero dello Sviluppo Economico, con la Circolare n. 828 del 9 gennaio 2015²⁶, ha fornito chiarimenti in merito alle cause di decadenza sub a) e sub b).

Orbene, con riferimento alla prima, ha specificato che per le imprese che nella nota integrativa non hanno indicato il dato occupazionale e per le imprese non tenute alla redazione del bilancio, il dato va rilevato dal libro unico del lavoro indicando il numero totale dei dipendenti a tempo indeterminato in essere al 31 dicembre. Il Ministero ha poi ricordato che *“il mancato rispetto di tale condizione determina la revoca totale del credito d'imposta concesso, con l'obbligo di restituzione degli importi già fruiti, maggiorati come per legge.”*

Con riferimento alla seconda condizione, il Ministero ha precisato che, fermo restando il rispetto della condizione sub a), nel caso in cui il credito d'imposta sia stato concesso per l'assunzione di più dipendenti, l'eventuale mancata conservazione parziale dei nuovi posti di lavoro per i quali si fruisce del credito d'imposta determina la revoca parziale del credito concesso, con riferimento ai singoli dipendenti per i quali il rapporto di lavoro non è stato conservato. Sul punto vale rilevare, inoltre, che l'eventuale mancata conservazione del rapporto di lavoro relativo al profilo altamente qualificato può non costituire causa di revoca dalle agevolazioni qualora il dipendente cessato venga sostituito, entro sessanta giorni, da figura professionale avente le stesse caratteristiche; in tal caso l'impresa dovrà darne tempestiva

²⁶In banca dati *fisconline*.

comunicazione al Ministero, trasmettendo all'indirizzo PEC cipaq@pec.sviluppoeconomico.gov.it una specifica istanza firmata digitalmente dal legale rappresentante unitamente alla dichiarazione del soggetto certificatore (gli schemi di istanza e dichiarazione sono stati allegati alla Circolare in oggetto). L'eventuale variazione del costo aziendale relativo al nuovo assunto in sostituzione del precedente cessato rileverà solo ai fini della riduzione del credito d'imposta già concesso.

6. Controlli

La vigente disciplina dei controlli sulla fruizione del credito d'imposta per l'assunzione di personale altamente qualificato ex articolo 24, commi da 8 a 10 e articolo 5 del Decreto attuativo prevede sia controlli *ex ante*, che si sostanziano in una verifica di ammissibilità dell'istanza di accesso (vedi *supra* par. 3) sia controlli *ex post* volti a rilevare l'indebita fruizione o meno del beneficio.

Tali controlli sono svolti sulla base di apposita documentazione contabile certificata (da allegarsi al bilancio) da un revisore legale dei conti o da una società di revisione legale iscritti quali attivi nel registro dei revisori legali dei conti di cui al Decreto legislativo n. 39 del 27 gennaio 2010 o dal collegio sindacale

Tale obbligo è previsto anche con riferimento alle imprese non soggette alla revisione legale dei conti e prive di un collegio sindacale le quali, tuttavia, come già visto in precedenza possono includere le spese sostenute per l'attività di certificazione contabile nel novero delle spese ammissibili al credito d'imposta entro il limite massimo di euro 5 mila.

Giova rilevare che per tutte le imprese è possibile avvalersi per la certificazione della documentazione contabile di un professionista iscritto all'albo dei revisori legali dei conti in alternativa al presidente del collegio sindacale ma che la possibilità di esporre la spesa relativa all'onorario del professionista fino ad un importo di euro 5 mila è riservata alle sole imprese prive di collegio sindacale e non soggette alla revisione legale dei conti²⁷.

Il revisore legale dei conti o il professionista responsabile della revisione deve, nell'assunzione dell'incarico, osservare i principi ex articolo 10 del Decreto legislativo 27 gennaio 2010, n 39 ossia i principi di indipendenza ed obiettività elaborati da associazioni e ordini professionali e approvati dal Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Consob, ovvero emanati dal Ministro dell'economia e delle finanze sentita la Consob e, in attesa della loro emanazione, i principi previsti dal codice etico dell'IFAC (*International Federation of Accountants*).

L'articolo 5, comma 3 del Decreto attuativo statuisce che nei confronti del revisore legale dei conti che incorra in colpa grave nell'esecuzione degli atti che gli sono richiesti per il rilascio della certificazione si applicano le disposizioni relative alla responsabilità del consulente tecnico ex articolo 64 del Codice di

²⁷Cfr. Ministero dello sviluppo economico, Circolare n.828 del 9 gennaio 2015, in banca dati *fisconline*.

procedura civile²⁸.

La citata certificazione deve essere conservata, insieme alla documentazione relativa all'assunzione e ai costi aziendali sostenuti e iscritti nel bilancio d'esercizio relativo all'anno di assunzione, per il periodo previsto dall'articolo 2220 del codice civile (i.e. dieci anni dalla data di ultima registrazione) e annualmente aggiornata e inviata al Ministero dello sviluppo economico tramite apposita procedura informatica fino alla decorrenza dei termini previsti dalle condizioni di decadenza sub a) e sub b) (i.e. tre anni successivi all'assunzione per la quale si fruisce del contributo ovvero due anni nel caso di piccole e medie imprese) al fine della certificazione dell'insussistenza dei motivi di revoca dell'agevolazione ivi previste e successivamente conservata sempre per il periodo previsto dall'articolo 2220 del codice civile.

Orbene, con riferimento all'aggiornamento annuale della certificazione contabile, il Ministero dello sviluppo economico ha precisato nella sopracitata Circolare n.828 del 9 gennaio 2015 che per le istanze che potranno essere presentate (o sono già state presentate) a partire dal 12 gennaio 2015 relative alle assunzioni di personale qualificato intervenute nel 2013 il primo aggiornamento annuale della certificazione contabile potrà di fatto essere già attestato dal soggetto certificatore al momento della concessione del credito d'imposta. Per tale ragione il decreto di concessione subordinerà la sua efficacia all'invio entro trenta giorni dell'aggiornamento della predetta certificazione tramite procedura informatica.

Per gli esercizi successivi (di fatto solo il 2016) l'aggiornamento della certificazione dovrà essere effettuato entro novanta giorni dall'approvazione del bilancio ovvero entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello a cui si riferisce la certificazione per le imprese che non sono tenute all'approvazione del bilancio.

Ebbene, se a seguito dei detti controlli si accerti l'indebita fruizione, anche parziale, del credito d'imposta, il Ministero dello sviluppo economico dichiarerà la decadenza dal diritto al beneficio e, conseguentemente, provvederà al recupero dell'importo indebitamente fruito, maggiorato di interessi e sanzioni di legge.

L'indebita fruizione può essere integrata dal mancato rispetto delle condizioni e procedure normativamente richieste ovvero dalla determinazione del credito d'imposta sulla base di costi inammissibili.

Infine, allo scopo di garantire che la fruizione del credito d'imposta in esame avvenga nei limiti

²⁸L'articolo 64 c.p.c. recita “*Si applicano al consulente tecnico le disposizioni del Codice penale relative ai periti [c.p. 314, 366, 373, 376, 377, 384].*

In ogni caso, il consulente tecnico che incorre in colpa grave nell'esecuzione degli atti che gli sono richiesti, è punito con l'arresto fino a un anno o con la ammenda fino a euro 10.329. Si applica l'articolo 35 del codice penale. In ogni caso è dovuto il risarcimento dei danni causati alle parti [disp. att. c.p.c. 19]”.

dell'importo complessivamente concesso dal Ministero dello sviluppo economico, l'Amministrazione finanziaria verifica che l'importo dell'agevolazione utilizzato non risulti superiore all'ammontare del beneficio complessivamente concesso all'impresa, al netto dell'agevolazione fruita attraverso i modelli F24 già presentati, in modo tale da provvedere allo scarto del modello F24 e alla considerazione dei pagamenti ivi contenuti come non effettuati nell'ipotesi in cui l'agevolazione utilizzata risulti superiore al beneficio residuo²⁹.

7. Cumulo con altre agevolazioni e coordinamento con il nuovo credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo

Con riferimento al credito d'imposta ex articolo 24, così come con riferimento ad ogni altra misura di carattere incentivante sorge il problema circa la sua cumulabilità con altre agevolazioni.

Orbene, sul punto occorre rilevare che con la nota n. COMP/H-2/GA/is – 2013/52184³⁰ la Commissione europea ha riconosciuto che il credito d'imposta per l'assunzione a tempo indeterminato di personale altamente qualificato ex articolo 24 non rientra nell'ambito di applicazione della disciplina degli aiuti di Stato in quanto misura generale applicabile indistintamente a tutte le imprese e a tutte le produzioni indipendentemente dalla dimensione, dal settore e dalla localizzazione e, di conseguenza, non concorre a formare cumulo con altre misure costituenti Aiuto di Stato.

Ad un diverso approdo si giunge, invece, con riferimento al credito d'imposta previsto a favore delle imprese ubicate nei territori dei comuni interessati dal sisma del 20 e 29 maggio 2012 e delle start-up innovative e incubatori certificati che, costituendo misura di carattere selettivo, potrebbe essere qualificato come aiuto di Stato ai fini della disciplina comunitaria e per tale ragione gestito in regime “*de minimis*” ai sensi del Regolamento (CE) n. 1998/2206 del 15 dicembre 2006³¹.

Quest'ultimo Regolamento ha previsto che gli aiuti “*de minimis*” possono essere cumulati con altri aiuti “*de minimis*” a condizione che non superino il massimale pertinente e che non possono essere cumulati con aiuti di Stato concessi per gli stessi costi ammissibili se tale cumulo comporta il superamento dell'intensità di aiuto previsto.

Gli aiuti “*de minimis*” sono però cumulabili con altre misure agevolative non aventi carattere di aiuto di Stato.

Avuto riguardo, invece, al rapporto che intercorre tra il credito d'imposta *de quo* e il nuovo credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo previsto dall'articolo 3 del Decreto destinazione Italia come riscritto dall'articolo 1, comma 35 della Legge di stabilità 2015), giova ribadire che quest'ultimo ha

²⁹Vedi Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. protocollo 2015/21900 del 16 febbraio 2015.

³⁰In *eur-lex.europa.eu*.

³¹In *eur-lex.europa.eu*.

disposto che il primo “*cessa alla data del 31 dicembre 2014*”.

Ebbene, nonostante la poca chiarezza del dettato normativo, sembrerebbe con ragionevole certezza che il citato riferimento temporale sia relativo alla data di assunzione del personale altamente qualificato; di conseguenza dovrebbe essere possibile presentare istanza di accesso al beneficio in oggetto fino a tutto il 2016, in quanto, come si è evidenziato in precedenza, solo nel corso di quest'ultimo anno sarà possibile elevare istanze riferite ad assunzioni effettuate nel corso del 2014.

Ciò comporterebbe che nel corso dei periodi d'imposta 2015 e 2016 le imprese potranno sia accedere al nuovo credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo (per investimenti effettuati a partire dal 2015), sia continuare a fruire del credito d'imposta per l'assunzione di personale altamente qualificato relativo ad assunzioni effettuate rispettivamente nel 2013 e nel 2014, salvo che non venga disposto diversamente nel Decreto attuativo recante misure applicative necessarie del nuovo credito d'imposta di futura emanazione.

Più specificatamente, come si è evidenziato in precedenza (vedi *supra* par. 1), il nuovo credito d'imposta è riconosciuto a tutte le imprese che effettuino 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 (periodi d'imposta 2015-2019), mentre il credito d'imposta oggetto di analisi nel presente documento “*cessa alla data del 31 dicembre 2014*”; le imprese che abbiano sostenuto costi per assunzione di personale altamente qualificato nel corso del 2013 e del 2014 potranno fruire di quest'ultima agevolazione, rispettivamente, nel corso dei periodi d'imposta 2015 e 2016 e, contestualmente, potranno accedere al nuovo credito d'imposta per investimenti in ricerca e sviluppo effettuati a partire dal 2015, nei quali sono compresi i costi per l'assunzione di personale altamente qualificato impiegato in attività di ricerca e sviluppo.

Con riferimento a quest'ultimo punto, si ritiene opportuno sottolineare che la nozione di personale altamente qualificato rilevante ai fini della disciplina del nuovo credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo non è perfettamente sovrapponibile a quella rilevante ai fini della disciplina del credito d'imposta per l'assunzione di personale altamente qualificato, poiché, nel primo caso, il personale, sia esso in possesso di un dottorato di ricerca che di una laurea magistrale, deve essere necessariamente impiegato in attività di ricerca e sviluppo, mentre, ai fini del secondo, un vincolo di tal fatta è stabilito solo per il personale in possesso di laurea magistrale e, inoltre, nel primo caso è considerabile personale altamente qualificato anche chi è iscritto ad un ciclo di dottorato ma non ne ha ancora conseguito il rispettivo titolo.

Un altro degli aspetti di divergenza tra le discipline dei crediti d'imposta in considerazione è rappresentato dalla metodologia di calcolo: il credito d'imposta per assunzione di personale qualificato si determina applicando la percentuale del 35 per cento sul costo aziendale sostenuto ai fini

dell'assunzione effettuata nel periodo d'imposta di riferimento; il nuovo credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo si determina, invece, applicando la percentuale del 25 per cento/50 per cento sugli investimenti incrementali, ovverosia sulle spese per investimenti sostenute in eccedenza rispetto alla media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015.

Il seguente esempio potrà essere di ausilio ai fini di una maggiore comprensione della sopra illustrata analisi:

- L'impresa A sostiene nel corso dell'anno 2014 costi per assunzione di personale altamente qualificato pari ad euro 100 mila: 50 mila per personale in possesso di un dottorato di ricerca il quale potrà essere impiegato in attività amministrative non compatibili con la definizione rilevante di attività di ricerca e sviluppo e 50 mila per personale in possesso di una laurea magistrale il quale dovrà essere impiegato necessariamente in attività di ricerca e sviluppo;
- L'impresa A sostiene nel corso dell'anno 2016 investimenti incrementali per assunzione di personale altamente qualificato pari ad euro 200 mila: 50 mila per personale in possesso di un dottorato di ricerca impiegato in attività amministrative non compatibili con la definizione rilevante di attività di ricerca e sviluppo, 50 mila per personale in possesso di un dottorato di ricerca impiegato in attività di ricerca e sviluppo e 100 mila per personale in possesso di una laurea magistrale impiegato in attività di ricerca e sviluppo.

Ebbene, l'impresa A, nel corso dell'anno 2016, potrà contestualmente:

- elevare istanza per l'accesso al credito d'imposta per tutti i costi sostenuti nel corso del 2014 (si ricordi che esclusivamente dall'11 gennaio 2016 al 31 dicembre 2016 possono presentarsi le istanze di accesso al beneficio riferito ai costi sostenuti per le assunzioni nell'anno 2014) per l'assunzione di personale altamente qualificato pari ad euro 100 mila, stante il fatto che sono considerati costi ammissibili anche quelli relativi all'assunzione di personale in possesso di un dottorato di ricerca non impiegato in attività di ricerca e sviluppo;
- accedere al nuovo credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo, consistente, nel caso di specie, dei soli costi incrementali sostenuti nel 2016 per l'assunzione di personale altamente qualificato impiegato in attività di ricerca e sviluppo pari ad euro 150 mila, in quanto sono ammissibili esclusivamente i costi per l'assunzione di personale impiegato in attività di ricerca e sviluppo (50 mila per personale in possesso di un dottorato di ricerca impiegato in attività di ricerca e sviluppo + 100 mila per personale in possesso di una laurea magistrale impiegato in attività di ricerca e sviluppo).