

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 40/2018

PAGINA

1/12

OGGETTO

CREDITO D'IMPOSTA PER ATTIVITÀ DI RICERCA E SVILUPPO (R&S) PER GLI ESERCIZI DAL 2015 AL 2020

AGGIORNAMENTO

1 GIUGNO 2018

RIFERIMENTI NORMATIVI

Art. 3 del DL 23.12.2013 n. 145 conv. L. 21.2.2014 n. 9; Art. 1 commi 35 e 36 L. 23.12.2014 n.190 (Legge di Stabilità 2015 pubblicata sulla G.U. n. 300 del 29.12.2014, S.O. n. 99) - DM 27.5.2015, (G.U. 29.7.2015 n. 174); Legge 11 dicembre 2016, n. 232 (Legge di Bilancio 2017 pubblicata sulla G. U. del 21 dicembre 2016, n. 297)

ALLEGATI

CLASSIFICAZIONE

EA
FINANZA AGEVOLATA
CREDITO IMPOSTA R&S

CODICE CLASSIFICAZIONE

40
420
100

COLLEGAMENTI

CIRCOLARE N. 24/2017 - CREDITO D'IMPOSTA PER ATTIVITÀ DI RICERCA E SVILUPPO (R&S) PER GLI ESERCIZI DAL 2015 AL 2020 NUOVA DISCIPLINA

REFERENTE STUDIO

dott.ssa Adriana ADRIANI

BRIEFING

Le imprese che effettuano investimenti in ricerca e sviluppo avranno la possibilità - per gli anni 2015, 2016, 2017, 2018,2019 e 2020 - di ottenere un'agevolazione fiscale, sotto forma di credito d'imposta.

Il bonus è riconosciuto a tutte le imprese, indipendentemente dalle dimensioni aziendali, dalla forma giuridica, dal settore di attività e dal regime contabile adottato.

Il meccanismo di calcolo del credito d'imposta è di tipo incrementale: spetta sulle spese sostenute in ciascun periodo di imposta agevolato in eccedenza rispetto alla media dei medesimi investimenti realizzati nei 3 periodi imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015 (quindi, con riferimento ad una media "fissa" relativa al 2012, 2013 e 2014 per i "solari"), ovvero dalla costituzione se questa è avvenuta da meno di tre anni.

La misura è dotata anche di un'elevata elasticità in termini di cumulabilità con altri aiuti e può, quindi, essere utilizzata per favorire l'acquisizione di nuovi macchinari o l'abbattimento dei costi su macchinari già in azienda.

Di seguito si riepiloga la disciplina del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo (R&S).

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 40/2018

PAGINA

2/12

SOGGETTI BENEFICIARI

Possono beneficiare del credito d'imposta tutte le imprese:

- Indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano e dal regime contabile adottato;
- Che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014 e fino a quello in corso al 31.12.2020 (anni 2015-2020, per i soggetti "solari").

ATTIVITÀ AGEVOLABILI

Sono ammissibili al credito d'imposta le seguenti attività di ricerca e sviluppo:

- 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 usi commerciali diretti;
- 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;
- 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, inclusi gli studi di fattibilità, purché non siano destinati a uso commerciale; realizzazione di prototipi utilizzabili per scopi commerciali e di progetti pilota destinati a esperimenti tecnologici o 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;
- produzione e collaudo di prodotti, processi e servizi, a condizione che non siano impiegati o trasformati in vista di applicazioni industriali o per finalità commerciali.

Non si considerano invece attività di ricerca e sviluppo le modifiche ordinarie o periodiche apportate a prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione, servizi esistenti e altre operazioni in corso, anche quando tali modifiche rappresentino miglioramenti.

COSTI AMMISSIBILI

Ai fini della determinazione del credito d'imposta sono ammissibili i costi di competenza, ai sensi dell'art. 109 del TUIR, del periodo d'imposta di riferimento, direttamente connessi allo svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili, quali:

- a) i costi relativi al personale altamente qualificato in possesso di un titolo di dottore di ricerca, ovvero iscritto ad un ciclo di dottorato presso una università italiana o estera,

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 40/2018

PAGINA
3/12

ovvero in possesso di laurea magistrale in discipline di ambito tecnico o scientifico, che sia:

- dipendente dell'impresa, impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo, con esclusione del personale con mansioni amministrative, contabili e commerciali;
 - oppure in rapporto di collaborazione con l'impresa, impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo, compresi gli esercenti arti e professioni, a condizione che svolga la propria attività presso le strutture della medesima impresa;
- b) le quote di ammortamento delle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio, nei limiti dell'importo risultante dall'applicazione dei coefficienti stabiliti con il DM 31.12.88, in relazione alla misura e al periodo di utilizzo per l'attività di ricerca e sviluppo e comunque con un costo unitario non inferiore a 2.000,00 euro al netto dell'IVA;
- c) le spese relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, nonché con altre imprese, comprese le start-up innovative, diverse da quelle che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa;
- d) le spese relative a competenze tecniche e privative industriali relative a un'invenzione industriale o biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale, anche acquisite da fonti esterne.

A seguito della modifica della lett. a) del co. 6 dell'art. 3, D.L. 145/2013, le spese agevolabili relative al personale a partire dal 1.1.2017 sono quelle riferite genericamente al "personale impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo" e non più a personale altamente qualificato in possesso delle qualifiche accademiche menzionate appunto dalla lett. a) nella sua precedente formulazione.

COSTI DEL PERSONALE

In relazione ai lavoratori dipendenti o in rapporto di collaborazione in possesso dei titoli richiesti, deve essere preso in considerazione il costo effettivamente sostenuto dall'impresa:

- Costituito dalla retribuzione lorda prima delle imposte e dai contributi obbligatori, quali gli oneri previdenziali e i contributi assistenziali obbligatori per legge;
- In rapporto all'effettivo impiego dei medesimi lavoratori nelle attività di ricerca e sviluppo.

COSTI PER STRUMENTI E ATTREZZATURE DI LABORATORIO

Ai fini delle quote di ammortamento, gli strumenti e le attrezzature di laboratorio devono essere acquisiti dall'impresa, a titolo di proprietà o di utilizzo.

Beni acquisiti in locazione finanziaria

Nel caso di acquisizione degli stessi mediante locazione finanziaria, alla determinazione dei costi ammissibili concorrono le quote capitali dei canoni:

- Nella misura corrispondente all'importo deducibile ai sensi dell'art. 102 co. 7 del TUIR;

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 40/2018

PAGINA

4/12

- In rapporto all’effettivo impiego per le attività di ricerca e sviluppo.

Beni acquisiti in locazione non finanziaria

Per gli strumenti e le attrezzature di laboratorio acquisiti mediante locazione non finanziaria, il valore al quale applicare i coefficienti di cui al DM 31.12.88 è rappresentato dal costo storico del bene, che deve risultare:

- dal relativo contratto di locazione;
- ovvero da una specifica dichiarazione del locatore.

SPESE RELATIVE A CONTRATTI DI RICERCA STIPULATI CON ALTRE IMPRESE

Ai fini dell’ammissibilità dei costi, i contratti di ricerca devono essere stipulati con imprese residenti o localizzate in Stati membri dell’Unione europea, in Stati aderenti all’accordo sullo Spazio economico europeo (SEE) ovvero in Paesi e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni.

SPESE PER L’ATTIVITÀ DI CERTIFICAZIONE CONTABILE

Per le imprese non soggette a revisione legale dei conti e prive di un collegio sindacale sono ammissibili le spese sostenute per l’attività di certificazione contabile, entro il limite massimo di 5.000,00 euro.

CONDIZIONI PER IL RICONOSCIMENTO DEL CREDITO D’IMPOSTA

Il credito d’imposta è riconosciuto a condizione che la spesa complessiva per investimenti in attività di ricerca e sviluppo, effettuata in ciascun periodo d’imposta in relazione al quale si intende fruire dell’agevolazione:

- ▣ Ammonti almeno a 30.000,00 euro;
- ▣ Ecceda la media dei medesimi investimenti realizzati in 3 periodi imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015 (quindi, con riferimento ad una media “fissa” relativa al 2012, 2013 e 2014 per i “solari”), ovvero dalla costituzione se questa è avvenuta da meno di tre anni.

A tali fini, per “spesa incrementale complessiva” si intende la differenza positiva tra:

- ⌘ l’ammontare complessivo delle spese per investimenti in attività di ricerca e sviluppo sostenute nel periodo d’imposta in relazione al quale si intende fruire dell’agevolazione;
- ⌘ la media annuale delle medesime spese realizzate nei tre periodi d’imposta precedenti a quello in corso al 31.12.2015, ovvero nel minor periodo dalla data di costituzione.

MISURA DEL CREDITO D’IMPOSTA

Il credito d’imposta è riconosciuto nella misura del:

- ⇒ 50% della spesa incrementale relativa ai costi del personale e dei contratti di ricerca;
- ⇒ 50% della spesa incrementale relativa ai costi per strumenti e attrezzature di laboratorio e per le privative industriali sostenute nei periodi di imposta successivi al 31.12.2016 (Legge di bilancio 2017), (sino al 31.12.2016 la percentuale per tali spese era pari al 25%);

AMMONTARE MASSIMO

Dal 2017 il limite annuo del credito d'imposta riconosciuto a ciascun beneficiario passa da 5 milioni a 20 milioni di euro.

MOMENTO DI SOSTENIMENTO DEI COSTI

Ai fini della determinazione del credito d'imposta sono ammissibili i costi che si considerano sostenuti in base al principio di competenza ai sensi dell'art. 109 del TUIR. Secondo quanto chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate 16.3.2016 n. 5/E (§ 2.2), il riferimento all'art. 109 del TUIR è un criterio generale, applicabile a tutte le categorie di costo leggibili, a prescindere dalla circostanza che il soggetto beneficiario applichi tale regola per la determinazione del proprio reddito imponibile ai fini delle imposte sul reddito. Pertanto, devono imputare i costi eleggibili ai singoli periodi agevolati in base alle regole individuate dall'articolo 109 del TUIR anche:

- ✍ i soggetti che determinano il proprio reddito su base catastale o forfetaria;
- ✍ i soggetti IAS adopter.

Sulla base del criterio di imputazione temporale dei costi sancito dall'art. 109 del TUIR secondo l'Agenzia delle Entrate concorrono alla determinazione del credito di imposta spettante nei singoli periodi agevolati anche i costi capitalizzati.

Resta fermo che il medesimo costo concorre alla determinazione del credito di imposta in uno solo dei periodi agevolati. Pertanto, i costi imputabili ai sensi dell'art. 109 del TUIR ad uno dei periodi agevolati non possono rilevare ai fini alla determinazione del beneficio anche in un altro periodo agevolato.

In applicazione del citato art. 109 co. 2 del TUIR:

- 📄 le spese di acquisizione di beni mobili si considerano sostenute alla data della consegna o della spedizione;
- 📄 le spese di acquisizione dei beni immobili si considerano sostenute al momento della stipula dell'atto ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo della proprietà o di altro diritto reale;
- 📄 le spese di acquisizione di servizi si considerano sostenute alla data in cui le prestazioni sono ultimate.

Nell'ipotesi in cui l'attività di ricerca e sviluppo sia affidata attraverso contratti di appalto a terzi, i costi si considerano sostenuti:

- ⌚ alla data di ultimazione della prestazione;
- ⌚ oppure, in caso di stati di avanzamento dei lavori, alla data in cui l'opera o la porzione d'opera viene verificata ed accettata dal committente: in tal caso, sono agevolabili i corrispettivi liquidati nel periodo d'imposta in cui si applica l'agevolazione in base allo stato di avanzamento dei lavori (SAL), indipendentemente dalla durata infrannuale o ultrannuale del contratto.

Per gli investimenti realizzati in economia dal soggetto beneficiario, i costi sono determinati con riferimento alle spese complessivamente sostenute nel periodo d'imposta di applicazione dell'agevolazione, avendo riguardo ai criteri di competenza di cui all'art. 109 del TUIR.

Per i Costi relativi a privative industriali acquistate da terzi il costo d'acquisto è eleggibile nel periodo di imposta individuato ai sensi dell'art. 109 co. 2 del TUIR.

IRRILEVANZA DEL MOMENTO DI AVVIO DELL'ATTIVITÀ DI RICERCA

Il riferimento agli investimenti effettuati a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014 non esclude, di per sé, l'ammissibilità di investimenti in attività di ricerca che risultino già avviate in data anteriore al predetto periodo di applicazione dell'agevolazione. In tal caso, l'agevolazione compete per la parte di costi sostenuti nel periodo individuato dalla norma.

Sono, pertanto, agevolabili tutti gli investimenti effettuati durante il periodo di vigenza del beneficio, a prescindere dal momento in cui sono stati avviate le relative attività di ricerca.

CUMULABILITÀ CON ALTRE AGEVOLAZIONI

La norma agevolativa non contiene alcuna specifica disposizione in materia di cumulabilità del credito d'imposta in commento.

L'espressa cumulabilità dell'agevolazione in questione è contemplata dall'art. 9 del DM 27.5.2015 con riferimento al solo credito di imposta per le nuove assunzioni di profili altamente qualificati nel settore della ricerca di cui all'art. 24 del DL 83/2012.

La circ. Agenzia delle Entrate 16.3.2016 n. 5 ha evidenziato che dalle disposizioni del summenzionato art. 9 non può ricavarsi, al contrario, un divieto generalizzato di cumulo con altre misure agevolative non espressamente contemplate. Pertanto, ad avviso dell'Agenzia, il credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo deve ritenersi fruibile anche in presenza di altre misure di favore, salvo che le norme disciplinanti le altre misure non dispongano diversamente.

Ai fini del credito di imposta in esame, i costi determinati ai sensi dell'art. 4 del DM 27.4.2015 sono, quindi, assunti al lordo di altri contributi pubblici o agevolazioni ricevuti.

In ogni caso, l'importo risultante dal cumulo non potrà essere superiore ai predetti costi sostenuti.

L'Agenzia evidenzia, altresì, che l'agevolazione in commento non presenta profili di selettività, ma ha una portata applicativa generale che ne assicura la compatibilità con i vincoli in materia di aiuti di Stato. Pertanto, la stessa non rileva:

- ✓ ai fini del calcolo degli aiuti de minimis (di cui ai regolamenti UE della Commissione 1407/2013 e 1408/2013),
- ✓ ai fini del rispetto dei massimali previsti dalla "Disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione" di cui alla comunicazione 2014/C 198/01.

BONUS ASSUNZIONI QUALIFICATE

Come anticipato, l'art. 9 del DM 27.5.2015 prevede la cumulabilità dell'agevolazione in esame con il credito d'imposta per l'assunzione di personale altamente qualificato di cui all'art. 24 del DL 83/2012 convertito.

Secondo la Relazione illustrativa al DM 27.5.2015, tale soluzione di cumulabilità è stata adottata al fine di risolvere possibili criticità che avrebbero potuto conseguire dalla cessazione, disposta con decorrenza 1.1.2015, del credito d'imposta ex art. 24 del DL 83/2012, con specifico riferimento a quelle imprese che nel corso del 2014 avevano effettuato assunzioni nella consapevolezza di poter beneficiare del bonus anche per i costi che, in dipendenza di dette assunzioni, sarebbero stati sostenuti nel 2015.

In tale ottica, continua la Relazione, si è ritenuto opportuno ammettere i costi sostenuti dalle imprese nel 2015, in virtù di assunzioni avvenute nel 2014, oltre che al credito d'imposta per

attività di ricerca e sviluppo, anche al credito di cui all'art. 24 del DL 83/2012 nei limiti delle risorse stanziare per l'anno 2014.

PATENT BOX

Con particolare riferimento ai rapporti del bonus R&S con il Patent box (Legge 23 dicembre 2014, n. 190), l'Agenzia precisa che le due misure rappresentano due strumenti sinergici volti ad incentivare e ad agevolare l'attività di ricerca e sviluppo nelle diverse fasi di svolgimento della stessa:

- ✎ il primo mediante l'attribuzione di un credito di imposta per l'attività di ricerca svolta;
- ✎ il secondo mediante la detassazione dei redditi derivanti dallo sfruttamento economico dei beni immateriali ottenuti dall'attività di ricerca, a condizione che l'impresa continui a svolgere attività di ricerca e sviluppo ai fini del mantenimento, dello sviluppo e dell'accrescimento degli stessi.

Viene, quindi, chiarito che i costi rilevanti ai fini dell'attribuzione del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo rilevano per il loro intero importo anche ai fini della determinazione del reddito detassato nel regime di Patent box.

SUPER-AMMORTAMENTI

Con particolare riferimento ai super-ammortamenti, misura cumulabile con il beneficio in esame, la circ. Agenzia delle Entrate 5/2016 ha precisato che la maggiorazione del 40% del costo di acquisto non rileva ai fini della determinazione delle quote di ammortamento eleggibili al credito di imposta con riferimento all'acquisizione di strumenti e attrezzature di laboratorio.

SABATINI - TER

Il credito d'imposta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo è, in linea generale, cumulabile anche con la "SABATINI - TER" prevista dal DM 25.1.2016, in conformità a quanto disposto dall'art. 8, comma 2, DL n. 3/2015 con il quale è stata riproposta detta agevolazione.

REGIME FISCALE DEL CREDITO D'IMPOSTA

Il credito d'imposta in esame:

- ◆ deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale sono stati sostenuti i costi;
- ◆ non concorre alla formazione del reddito ai fini IRPEF/IRES, né della base imponibile IRAP;
- ◆ non rileva ai fini della determinazione del pro rata di indeducibilità degli interessi passivi e delle spese generali, ai sensi degli artt. 61 e 109 co. 5 del TUIR.

UTILIZZO DEL CREDITO D'IMPOSTA

Il credito d'imposta è utilizzabile:

- ⇒ Esclusivamente in compensazione nel modello F24;
- ⇒ A decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in cui i costi sono stati sostenuti.

In relazione alla compensazione in esame, non si applica:

- ▣ il limite generale annuale di 700.000,00 euro per le compensazioni nel modello F24 (art. 34 della L. 388/2000);
- ▣ il limite annuale di 250.000,00 euro per la compensazione dei crediti d'imposta derivanti da agevolazioni fiscali, da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi (art. 1 co. 53 della L. 244/2007).

Pertanto, in caso di investimenti ammissibili realizzati nell'esercizio 2016, il credito d'imposta maturato può essere utilizzato in compensazione tramite il modello F24 dall'1.1.2017 (circ. Agenzia delle Entrate 16.3.2016 n. 5, § 4).

OBBLIGHI DOCUMENTALI

Le imprese beneficiarie sono tenute a conservare, con riferimento ai costi sulla base dei quali è stato determinato il credito d'imposta, tutta la documentazione utile a dimostrare l'ammissibilità e l'effettività degli stessi, in particolare:

- ▣ Per i costi del personale: fogli di presenza nominativi riportanti per ciascun giorno le ore impiegate nell'attività di ricerca e sviluppo, firmati dal legale rappresentante dell'impresa beneficiaria, ovvero dal responsabile dell'attività di ricerca e sviluppo;
- ▣ Per gli strumenti e le attrezzature di laboratorio: la dichiarazione del legale rappresentante dell'impresa, ovvero del responsabile dell'attività di ricerca e sviluppo, relativa alla misura e al periodo in cui gli stessi sono stati utilizzati per l'attività di ricerca e sviluppo;
- ▣ Per i contratti di ricerca: i contratti stessi e una relazione concernente le attività svolte nel periodo d'imposta cui il costo sostenuto si riferisce, sottoscritta dall'università, dall'ente di ricerca od organismo equiparato, oppure da un'altra impresa.

L'Agenzia delle Entrate effettua i controlli sulla base di apposita documentazione contabile certificata:

- ▣ Dal soggetto incaricato della revisione legale o dal collegio sindacale; Ai sensi dell'art. 3 co. 11 del DL 145/2013 e dell'art. 7 co. 3 del DM 27.5.2015, le imprese con bilancio certificato sono esenti dagli obblighi di certificazione in esame. Al riguardo, la circ. Agenzia delle Entrate 16.3.2016 n. 5 (§ 7) ha chiarito che le imprese con bilancio certificato sono comunque tenute a predisporre la documentazione contabile idonea a dimostrare la spettanza del credito d'imposta.
- ▣ Oppure da un professionista iscritto nel Registro dei revisori legali, per le imprese non soggette a revisione legale dei conti e prive di un collegio sindacale. Secondo quanto chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate 16.3.2016 n. 5 (§ 7), l'obbligo di certificazione contabile della documentazione è previsto con riferimento alle imprese non soggette a revisione legale dei conti e prive di un Collegio sindacale, le quali devono avvalersi della certificazione di un revisore legale dei conti o di una società di revisione legale dei conti iscritti quali attivi nel Registro di cui all'art. 6 del DLgs. 39/2010. Il revisore o professionista responsabile della revisione osserva, nell'assunzione dell'incarico, i principi di indipendenza di cui all'art. 10 del DLgs. 39/2010 e al codice etico dell'IFAC (art. 7 co. 2 del DM 27.5.2015).

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 40/2018

PAGINA

9/12

CREDITO D'IMPOSTA PER LE SPESE DI CERTIFICAZIONE FINO A 5.000,00 EURO

Le spese sostenute per l'attività di certificazione contabile di tali imprese sono ammissibili entro il limite massimo di 5.000,00 euro.

Secondo quanto chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate 16.3.2016 n. 5, è quindi concesso alle imprese che non sono tenute alla revisione legale dei conti e che non hanno un organo di controllo interno, un contributo sotto forma di credito d'imposta pari alle spese sostenute e documentate per l'attività di certificazione contabile entro il limite massimo di 5.000,00 euro per ciascun periodo d'imposta per il quale si intende fruire dell'agevolazione.

SANZIONI IN CAPO AL REVISORE

Nei confronti del revisore legale dei conti o del professionista che incorre in colpa grave nell'esecuzione degli atti che sono richiesti per il rilascio della certificazione, è previsto l'arresto fino a un anno o l'ammenda fino a 10.329,00 euro (art. 64 c.p.c.).

Si applica, inoltre, la sospensione dell'esercizio della professione ai sensi dell'art. 35 c.p.. In ogni caso, è dovuto il risarcimento dei danni causati alle parti.

CERTIFICAZIONE

In merito alla certificazione, l'Agenzia delle Entrate, nella circ. 16.3.2016 n. 5 (§ 7), ha chiarito che il documento:

- ☐ Può essere redatto in forma libera;
- ☐ Deve contenere, in ogni caso, l'attestazione della regolarità formale della documentazione contabile e dell'effettività dei costi sostenuti.

Per espressa previsione normativa "tale certificazione deve essere allegata al bilancio".

Secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate, ai fini dei successivi controlli la documentazione contabile certificata deve essere quindi conservata ed esibita unitamente al bilancio.

TERMINI PER L'EFFETTUAZIONE DELLA CERTIFICAZIONE

L'Agenzia delle Entrate ha precisato che la documentazione va certificata:

- ⌚ entro la data di approvazione del bilancio;
- ⌚ ovvero, per i soggetti che non sono tenuti all'approvazione del bilancio, entro il termine di 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio in cui sono stati effettuati gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo.

CONTROLLI

La vigente disciplina dei controlli sulla fruizione del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo prevede esclusivamente controlli *ex post*, stante la sopramenzionata automaticità del riconoscimento del credito in oggetto.

Tali controlli sono svolti sulla base di apposita documentazione contabile certificata (da allegarsi al bilancio) dal soggetto incaricato della revisione legale o dal collegio sindacale o da un professionista iscritto nel registro dei Revisori legali dei conti di cui al D. Lgs. 27.12.2010 n. 39.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 40/2018

PAGINA

10/12

L'Agenzia delle Entrate effettua controlli finalizzati a verificare:

- ⇒ La sussistenza delle condizioni di accesso al credito d'imposta;
- ⇒ La conformità delle attività e dei costi di ricerca e sviluppo effettuati a quanto previsto dal DM attuativo.

Qualora si rendano necessarie valutazioni di carattere tecnico in ordine all'ammissibilità di specifiche attività ovvero alla pertinenza e congruità dei costi sostenuti, l'Agenzia delle Entrate può richiedere il parere del Ministero dello sviluppo economico.

RECUPERO DELLE AGEVOLAZIONI NON SPETTANTI

Qualora, a seguito dei controlli, venga accertata l'indebita fruizione, anche parziale, del credito d'imposta per il mancato rispetto delle condizioni richieste ovvero a causa dell'inammissibilità dei costi sulla base dei quali è stato determinato, l'Agenzia delle Entrate provvede al recupero dell'importo indebitamente fruito, maggiorato degli interessi e delle sanzioni previste dalla legge (art. 3 co. 10 del DL 145/2013).

In particolare, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che:

- ✎ in caso di utilizzo del credito d'imposta in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste, si applica la sanzione pari al 30% del credito utilizzato (art. 13 co. 4 del DLgs. 471/97);
- ✎ in caso sia utilizzato in compensazione un credito d'imposta inesistente (es. nel caso in cui non siano stati sostenuti i costi per attività di ricerca e sviluppo), si applica la sanzione dal 100% al 200% della misura del credito stesso (art. 13 co. 5 del DLgs. 471/97), senza possibilità di applicare la definizione agevolata¹²⁹.

Sono fatte salve le eventuali responsabilità di ordine civile, penale e amministrativo.

RILEVAZIONE CONTABILE DEL CREDITO D'IMPOSTA.

L'iscrizione in bilancio del credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo è strettamente correlata alla modalità di rilevazione dei costi.

Il credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo può infatti avere natura di:

- ⇒ Contributo in conto esercizio, ove le spese agevolate siano state contabilizzate in Conto economico;
- ⇒ Contributo in conto capitale, considerato che i costi possono essere capitalizzati ed iscritti tra le immobilizzazioni immateriali (per la ricerca applicata, fino ai bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio in data precedente all'1.1.2016 e, quindi, fino ai bilanci 2015, per i soggetti "solari" o per lo sviluppo per i bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio dal 1.1.2016).

CONTRIBUTO IN CONTO ESERCIZIO

Rientrano nella nozione di contributi in conto esercizio quelle componenti che abbiano natura di riduzione dei costi ed oneri dell'attività caratteristica ovvero delle attività accessorie (OIC 12, par. 51, lett. f).

Detti contributi devono essere rilevati:

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 40/2018

PAGINA

11/12

- ✍ separatamente nella voce “A.5 - Altri ricavi e proventi” di Conto economico;
- ✍ nel rispetto del principio di competenza economica;
- ✍ nell’esercizio in cui sorge con certezza il diritto alla loro percezione, che può essere anche successivo a quello al quale essi sono riferiti.

Con riferimento all’agevolazione in esame, è stato osservato che il credito d’imposta potrebbe essere contabilizzato già nel bilancio in cui, in base al principio di competenza, i costi sono stati sostenuti, sempre che l’impresa sia in grado di verificare con ragionevole certezza le condizioni previste per l’ottenimento dell’agevolazione.

CONTRIBUTO IN CONTO CAPITALE

Secondo l’OIC 24 (par. 105), i contributi pubblici commisurati al costo delle immobilizzazioni immateriali sono rilevati a Conto economico con un criterio sistematico, gradualmente lungo la vita utile dell’immobilizzazione immateriale.

Ciò può essere applicato con due metodi:

- 📄 con il primo metodo (metodo indiretto) i contributi sono portati indirettamente a riduzione del costo in quanto imputati al Conto economico nella voce “A5 – Altri ricavi e proventi”, e quindi rinviati per competenza agli esercizi successivi attraverso l’iscrizione di risconti passivi;
- 📄 con il secondo metodo (metodo diretto) i contributi sono portati a riduzione del costo delle immobilizzazioni immateriali cui si riferiscono.

Con il primo metodo sono imputati al Conto economico, da un lato, gli ammortamenti calcolati sul costo lordo delle immobilizzazioni immateriali, dall’altro, gli altri ricavi e proventi per la quota di contributo di competenza dell’esercizio.

Con il secondo metodo sono imputati al Conto economico solo gli ammortamenti determinati sul valore dell’immobilizzazione immateriale al netto dei contributi.

L’iscrizione del contributo in apposita voce tra i risconti passivi, da ridursi ogni periodo con accredito al Conto economico, lascia inalterato il costo dell’immobilizzazione, ma produce gli stessi effetti sull’utile dell’esercizio e sul patrimonio netto della contabilizzazione del contributo come riduzione del costo.

La scelta del metodo dovrà essere indicata in Nota integrativa.

I contributi pubblici sono rilevati nel momento in cui esiste una ragionevole certezza che le condizioni previste per il riconoscimento del contributo sono soddisfatte e che i contributi saranno erogati. Si iscrivono infatti in bilancio quando si tratta di contributi acquisiti sostanzialmente in via definitiva (OIC 24).

Analogamente a quanto previsto per i contributi in conto esercizio, il credito d’imposta potrebbe quindi essere contabilizzato già nel bilancio in cui, in base al principio di competenza, i costi sono stati sostenuti, sempre che l’impresa sia in grado di verificare con ragionevole certezza le condizioni previste per l’ottenimento dell’agevolazione.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 40/2018

PAGINA

12/12

COORDINAMENTO CON LO STUDIO ADRIANI

Ritengo opportuno precisare che, ove abbiate necessità di assistenza specifica per usufruire del Credito d'imposta per le attività di Ricerca & Sviluppo, dovrà essermi affidato uno specifico incarico in tal senso, non rientrando dette prestazioni nell'ambito dell'incarico di consulenza tributaria e/o aziendale continuativa e generica in essere.

Lo STUDIO ADRIANI rimane a disposizione per ogni eventuale ulteriore delucidazione, riservandosi la facoltà di aggiornamenti sulle eventuali novità e relativi adempimenti di vostro interesse.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati -
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI
(Un associato)

dott.ssa Adriana ADRIANI