

OGGETTO

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

AGGIORNAMENTO

7 FEBBRAIO 2019

RIFERIMENTI NORMATIVI

Art. 1 co. 70 – 72 L. 29.12.2018 n. 145 (Legge di Bilancio 2019); L. 11.12.2016 n. 232 (Legge di Bilancio 2017 - G. U. del 21.12.2016, n. 297); Art. 1 co. 35 – 36 L. 23.12.2014 n.190 (Legge di Stabilità 2015 - G.U. n. 300 del 29.12.2014, S.O. n. 99); Art. 3 DL 23.12.2013 n. 145 convertito in L. 21.2.2014 n. 9; DM 27.5.2015, (G.U. 29.7.2015 n. 174); Circ. MISE 9.2.2018 n. 59990; ris. Agenzia delle Entrate 46/2018; Circ. Agenzia delle Entrate 16.3.2016 n. 5 - L. 30.12.2018 N. 145(Legge di Bilancio 2019).

ALLEGATI

CLASSIFICAZIONE

EA
FINANZA AGEVOLATA
CREDITO IMPOSTA R&S

CODICE CLASSIFICAZIONE

40
420
100

COLLEGAMENTI

CIRCOLARE N. 40/2018 - CREDITO D'IMPOSTA PER ATTIVITÀ DI RICERCA E SVILUPPO (R&S) PER GLI ESERCIZI DAL 2015 AL 2020

REFERENTE STUDIO

dott.ssa Cinzia MAROCCHINO

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) alla luce delle recenti novità introdotte dalla legge di bilancio 2019 (L. 145/2018) che ha modificato la misura dell'agevolazione a decorrere dal 2019 e introdotto alcuni obblighi documentali già dal 2018.

SOGGETTI BENEFICIARI

Possono beneficiare del credito d'imposta tutte le imprese:

- Indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano, dal regime contabile adottato e dalle dimensioni;
- 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").

Il credito d'imposta spetta anche alle imprese residenti o alle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti che eseguono le attività di ricerca e sviluppo nel caso di contratti stipulati con imprese residenti o localizzate in altri Stati membri dell'Unione europea, negli Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo ovvero in Stati inclusi nella lista di cui al DM 4.9.96. In tal caso rilevano le spese per attività di ricerca e sviluppo svolte direttamente dal soggetto commissionario in laboratori e strutture situate sul territorio (art. 1 co. 72 della L. 145/2018).

AMBITO TEMPORALE

Sono agevolabili gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo effettuati 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").

L'agevolazione spetta quindi per 6 periodi d'imposta, anche in caso di modifica all'ambito temporale dell'esercizio sociale (ris. Agenzia delle Entrate 9.10.2017 n. 121).

Si precisa che 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.

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, ad esclusione dei prototipi di seguito indicati;

- ▣ 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.

Con riferimento all'attività di sviluppo software, normalmente classificabili tra le attività di sviluppo sperimentale, valgono i criteri contenuti nel "Manuale di Frascati" (la cui ultima edizione è stata pubblicata dall'OECD in data 8 ottobre 2015) (circ. MISE 9.2.2018 n. 59990).

Inoltre, e attività di ricerca e sviluppo possono essere svolte anche in ambiti diversi da quelli scientifico e tecnologico (ad esempio, in ambito storico o sociologico).

Gli investimenti in ricerca e sviluppo devono presentare il requisito della novità, non essendo agevolabili tecnologie già disponibili e ampiamente diffuse, sia il requisito del rischio finanziario nonché d'insuccesso tecnico (ris. Agenzia delle Entrate 46/2018).

ESCLUSIONI

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.

Inoltre, la circolare 9 febbraio 2018, n. 59990 del Ministero dello Sviluppo economico ha ripreso alcuni esempi volti ad illustrare il concetto di R&S nell'ambito delle attività di sviluppo di software e altri esempi di attività routinarie o ordinarie che pur essendo correlate al software non presentano contenuti di R&S.

In particolare non sono considerate attività di R&S: i lavori su aggiornamenti, già liberamente disponibili prima dell'inizio dei lavori stessi, relativi a specifici sistemi o programmi; le attività di ordinaria manutenzione del computer o del software; lo sviluppo di software applicativi e sistemi informativi aziendali che utilizzino metodi conosciuti e strumenti software esistenti; l'aggiunta di nuove funzionalità per l'utente a programmi applicativi esistenti; la creazione di siti web o software utilizzando strumenti esistenti; l'utilizzo di metodi standard di criptazione, verifica della sicurezza e test di integrità dei dati; la "customizzazione" di prodotti per un particolare uso, a meno che durante tale processo non vengano aggiunte nuove conoscenze che migliorino significativamente il programma base; l'ordinaria attività di correzione di errori ("debug") di sistemi e programmi esistenti.

COSTI AMMISSIBILI

La Legge 145/2018 (c.d. Legge di Bilancio 2019) contiene incisive modifiche alla disciplina del credito d'imposta R&S, gran parte delle quali in vigore a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2018, altre, in deroga all'articolo 3 L. 212/2000 (c.d. "Statuto del contribuente"), già applicabili al periodo d'imposta in corso al 31.12.2018.

Tra le principali novità vi sono quelle che riguardano gli investimenti ammissibili sostenuti a partire dall'esercizio 2019. In particolare, l'elencazione tassativa dell'articolo 3, comma 6, D.L. 145/2013 viene modificata sia suddividendo ulteriormente la categoria delle spese del personale e delle spese per contratti di ricerca *extra muros*, sia prevedendo una nuova tipologia di costi ammissibili:

- a) personale dipendente titolare di un rapporto di lavoro subordinato, anche a tempo determinato, direttamente impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo;
- a-bis) personale titolare di un rapporto di lavoro autonomo o comunque diverso dal lavoro subordinato direttamente impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo;
- b) 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 euro al netto dell'IVA;
- c) contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, nonché con imprese residenti rientranti nella definizione di start up innovative e PMI innovative per il diretto svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta, a condizione, in entrambi i casi, che non si tratti di imprese appartenenti al medesimo gruppo dell'impresa committente;
- c-bis) contratti stipulati con imprese diverse da quelle sopra indicate per il diretto svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta, a condizione che non si tratti di imprese appartenenti al medesimo gruppo dell'impresa committente;
- d) 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 (incluso l'acquisto in lotto da società fallita; cfr. ris. Agenzia delle Entrate 14.2.2017 n. 19);
- d-bis) materiali, forniture e altri prodotti analoghi direttamente impiegati nelle attività di ricerca e sviluppo anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota relativi alle fasi della ricerca industriale e dello sviluppo sperimentale.

L'inclusione di tali costi è facoltativa: l'impresa potrà infatti valutare di non applicarla qualora, con l'inserimento dei costi dei materiali nella media del triennio 2012-2014 in ottemperanza al principio di omogeneità dei valori, si verifichi una riduzione dell'eccedenza agevolabile.

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;
- 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 sole imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti, le spese sostenute per adempiere all'obbligo di certificazione della documentazione contabile, di cui si dirà in seguito, sono riconosciute in aumento del credito d'imposta per un importo non superiore al minore tra quello effettivamente sostenuto e 5.000 euro (fermo restando, comunque, il limite massimo di 10 milioni di 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 euro (limite da verificare con riferimento a ciascun periodo d'imposta per il quale si intende accedere all'agevolazione e non in tutti i periodi d'imposta potenzialmente agevolati);
- ✓ ecceda la media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31.12.2015 (anni 2012-2014, per i soggetti "solari"), ovvero, per le imprese in attività da meno di tre periodi d'imposta, a decorrere dalla data di costituzione.

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

Dal 2019, la misura del credito d'imposta è distinta in base alla tipologia di costi (art. 1 co. 70 della L. 145/2018). La misura del 50% si applica soltanto per:

- ◇ le spese relative al personale titolare di un rapporto di lavoro subordinato, anche a tempo determinato, direttamente impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo (nuova lettera a) dell'art. 3 co. 6 del DL. 145/2013);
- ◇ i contratti stipulati con Università, enti di ricerca e organismi equiparanti nonché con start up e PMI innovative per il diretto svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta, a condizione, in entrambi i casi, che non si tratti di imprese appartenenti al medesimo gruppo dell'impresa committente (nuova lettera c) dell'art. 3 co. 6 del DL. 145/2013).

Le restanti spese possono invece beneficiare della misura del 25%.

La seguente tabella sintetizza la misura dell'agevolazione in relazione alla tipologia di costi ammissibili, raffrontando le aliquote attualmente in vigore con quelle degli anni passati:

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 25/2019

PAGINA
7/14

Tipologia di costi	2015-2016		2017-2018		2019-2020	
	Aliquota %	Limite max. annuale	Aliquota %	Limite max. annuale	Aliquota %	Limite max. annuale
Personale dipendente (lett. a)	50% (Solo personale altamente qualificato)	€ 5 mln	50%	€ 20 mln	50%	€ 10 mln
Personale "autonomo" (lett. a-bis)					25%	
Quote ammortamento di strumenti e attrezzature di laboratorio (lett. b)	25%					
Contratti di ricerca stipulati con università e con start up e PMI innovative (lett. c)	50%					
Altri contratti di ricerca (lett. c-bis)	25%					
Competenze tecniche e privative industriali (lett. d)	25% (Compreso personale non altamente qualificato)					
Materiali, forniture e prodotti analoghi per prototipi (lett. d-bis)	0%					

AMMONTARE MASSIMO

Dal 2019 il limite annuo del credito d'imposta riconosciuto a ciascun beneficiario passa da 20 milioni a 10 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.

CUMULABILITÀ CON ALTRE AGEVOLAZIONI

Il credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo è fruibile anche in presenza di altre misure di favore, salvo che le norme disciplinanti le altre misure non dispongano diversamente (circ. Agenzia delle Entrate 16.3.2016 n. 5, § 6).

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 (circ. Agenzia delle Entrate 16.3.2016 n. 5).

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 per attività di ricerca e sviluppo è automatico, non essendo sottoposto ad alcuna istanza preventiva, ed è utilizzabile:

- * esclusivamente in compensazione nel modello F24 (codice tributo "6857"), mediante i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate (Entratel o Fisconline);
- * a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in cui i costi sono stati sostenuti;
- * subordinatamente all'avvenuto adempimento degli obblighi di certificazione (condizione introdotta dalla legge di bilancio 2019 già con riferimento al credito maturato nel 2018).

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 E ADEMPIMENTI

CONSERVAZIONE DELLA DOCUMENTAZIONE

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.

CERTIFICAZIONE DELLA DOCUMENTAZIONE CONTABILE

Come sopra anticipato, l'utilizzo del credito d'imposta è subordinato al rispetto degli obblighi di certificazione. Al riguardo, si evidenzia che in materia di obblighi di certificazione contabile viene interamente riscritto il comma 11 dell'articolo 3 D.L. 145/2013, con decorrenza retrodatata al periodo d'imposta in corso al 31.12.2018.

La certificazione contabile, in particolare, deve attestare:

- a. l'effettivo sostenimento delle spese
- b. nonché la corrispondenza delle spese alla documentazione contabile predisposta dall'impresa,

e deve essere rilasciata 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.

ovvero

- 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

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 25/2019

PAGINA

11/14

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).

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". Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la documentazione contabile certificata non deve essere allegata materialmente al bilancio di esercizio, ma deve essere conservata ed esibita unitamente allo stesso in caso di successivi controlli.

L'Agenzia delle Entrate ha precisato, inoltre, 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.

RELAZIONE TECNICA

Sempre in materia di adempimenti documentali ai fini dei controlli successivi è prevista un'importante novità con decorrenza retroattiva al periodo d'imposta in corso al 31.12.2018: le imprese beneficiarie del credito d'imposta sono tenute a redigere e conservare una "relazione tecnica" che illustri le finalità, i contenuti e i risultati delle attività di ricerca e sviluppo svolte in ciascun periodo d'imposta in relazione ai progetti o ai sotto progetti in corso di realizzazione.

Nel caso di attività di ricerca e sviluppo organizzate e svolte internamente all'impresa, la relazione:

- deve essere predisposta a cura del responsabile aziendale delle attività di ricerca e sviluppo o del responsabile del singolo progetto o sottoprogetto;
- deve essere controfirmata dal rappresentante legale dell'impresa.

Nel caso in cui le attività di ricerca siano commissionate a soggetti terzi, la relazione deve essere redatta e rilasciata all'impresa dal soggetto commissionario che esegue le attività di ricerca e sviluppo.

Tale previsione normativa è ragionevolmente finalizzata a consentire, in sede di eventuale controllo, l'inquadramento dei progetti o sotto progetti fra le attività ammissibili identificate ai sensi dell'articolo 3, commi 4 e 5, D.L. 145/2013: ricerca teorica o di base, ricerca applicata o industriale, sviluppo sperimentale.

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 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. 27.12010 n. 39.

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:

- ✍ 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).

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 25/2019

PAGINA

14/14

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.

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