

## Credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo: chiarimenti in materia di nuovi obblighi documentali e modalità di calcolo

L'Agenzia delle Entrate, nella recente circolare 10.4.2019 n. 8/E, ha fornito **taluni chiarimenti in merito alle modifiche apportate dalla L. 145/2018 al credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo ex art. 3 del DL 145/2013**. Con particolare riferimento ai nuovi obblighi documentali, che impattano già con riferimento al credito maturato nel 2018, viene precisato, tra l'altro, che: i) **l'obbligo di certificazione della documentazione contabile riguarda tutte le spese rilevanti ai fini del calcolo del beneficio**, sia del periodo agevolato, sia dei periodi di media; ii) **l'obbligo di certificazione**, in precedenza previsto solo per le imprese non soggette per legge al controllo legale dei conti, **è stato ora esteso a tutti soggetti beneficiari** (quindi anche alle imprese di grandi dimensioni); iii) **l'utilizzo in compensazione del credito maturato in un determinato periodo agevolabile** (a decorrere da quello successivo) **non potrà iniziare se non a partire dalla data in cui viene adempiuto l'obbligo di certificazione**.

### Premessa

---

L'art. 3 del DL 23.12.2013 n. 145 convertito (sostituito dalla L. 190/2014 e ulteriormente modificato dall'art. 1 co. 15 - 16 della L. 232/2016) e il DM 27.5.2015 prevedono il riconoscimento alle imprese di un credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo.

L'art. 1 co. 70 - 72 della L. 145/2018 (legge di bilancio 2019) ha, da ultimo, modificato la misura dell'agevolazione a decorrere dal 2019 e introdotto alcuni obblighi documentali già dal 2018.

L'Agenzia delle Entrate, nella circolare 10.4.2019 n. 8 (§ 3.1), di commento alle novità fiscali introdotte dalla legge di bilancio 2019, ha fornito i primi chiarimenti in merito alle modifiche apportate dalla L. 145/2018 al credito d'imposta di cui trattasi.

#### MILANO

Via Fontana 18 - 20122 Milano  
Tel. +39 02 7608211  
Fax +39 02 76082128  
segreteria.milano1@vrastudio.it

#### LODI

Corso Roma, 92 - 26900 Lodi  
Tel. +39 0371 426484  
Fax +39 0371 423347  
segreteria.lodi@vrastudio.it



## FISCALE – SOCIETARIO | CIRCOLARE N. 9/2019

### Obbligo di certificazione contabile

Con particolare riferimento ai nuovi obblighi documentali, che impattano già con riferimento al credito maturato in relazione al periodo d'imposta 2018, viene precisato che **le nuove disposizioni relative all'obbligo di certificazione della documentazione contabile riguardano:**

- ➔ **tutte le spese rilevanti ai fini del calcolo del beneficio**, sia del periodo agevolato sia dei periodi di media;
- ➔ **tutti i soggetti beneficiari** e, dunque, anche le imprese di grandi dimensioni (in precedenza l'obbligo era previsto solo per le imprese non soggette per legge al controllo legale dei conti).

Quanto alla circostanza per cui la **fruizione del credito d'imposta è ora subordinata all'avvenuta certificazione della documentazione contabile delle spese**, viene chiarito che **l'utilizzo in compensazione del credito maturato in un determinato periodo agevolabile** (a decorrere dal successivo) **non potrà iniziare se non a partire dalla data in cui viene adempiuto l'obbligo di certificazione.**

In merito alla **natura e alla funzione della certificazione** richiesta si rinvia a quanto precisato con la circolare MISE 15.2.2019 n. 38584, con particolare riguardo al fatto che *"non è richiesta al soggetto incaricato della revisione legale dei conti (ovvero, nel caso di imprese non tenute al controllo legale dei conti, al soggetto qualificato cui viene richiesta la certificazione) alcuna valutazione di carattere tecnico in ordine all'ammissibilità al credito d'imposta delle attività di ricerca e sviluppo svolte dall'impresa"*.

L'Agenzia delle Entrate precisa altresì che **l'attività di certificazione della documentazione contabile delle spese deve assicurare:**

- ➔ **la verifica della regolarità formale dei documenti** e dei contratti rilevanti ai fini dell'applicazione della disciplina agevolativa e;
- ➔ **la loro corrispondenza alle scritture contabili e alle risultanze di bilancio.**

**Tale attività di certificazione non può essere svolta**, in analogia con le attività di revisione del bilancio, con criteri di selezione a campione dei documenti o dei contratti da verificare.

## FISCALE – SOCIETARIO | CIRCOLARE N. 9/2019

### Relazione tecnica

---

Con riferimento all'onere, a carico dell'impresa, di **predisporre una relazione tecnica illustrativa del progetto o dei progetti di ricerca e sviluppo intrapresi**, del loro avanzamento e di tutte le altre informazioni rilevanti per l'individuazione dei lavori ammissibili al credito d'imposta (art. 3 co. 11-bis del DL 145/2013), l'Agenzia precisa che dalla relazione tecnica devono risultare, a titolo esemplificativo:

- ➔ la descrizione del progetto o del sotto-progetto intrapreso;
- ➔ l'individuazione delle incertezze scientifiche o tecnologiche non superabili in base alle conoscenze e alla capacità che formano lo stato dell'arte del settore e per il cui superamento si è reso appunto necessario lo svolgimento dei lavori di ricerca e sviluppo;
- ➔ gli elementi rilevanti per la valutazione della "novità" dei nuovi prodotti o dei nuovi processi o, nel caso di attività relative a prodotti e processi esistenti, gli elementi utili per la valutazione del grado di significatività dei miglioramenti a essi apportati ai fini della distinzione rispetto alle modifiche di routine o di normale sviluppo prodotto e ai fini della distinzione dei lavori di ricerca e sviluppo dalle ordinarie attività dell'impresa (quali, ad esempio, la progettazione industriale o la produzione personalizzata di beni o servizi su commessa), **escluse in via di massima dalle attività ammissibili**, a meno che per la loro realizzazione non si rendano necessarie attività di ricerca e sviluppo, nel qual caso, comunque, **sarebbero pur sempre le sole attività ammissibili ai fini della disciplina agevolativa**.

### Nuova modalità di calcolo

---

La circolare 8/E/2019 fornisce chiarimenti anche **sul calcolo del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo** a seguito delle modifiche apportate dalla L. 145/2018, **applicabili dal 2019**.

L'Agenzia evidenzia che **è stata prevista l'introduzione di un nuovo criterio di calcolo del beneficio spettante**, resosi necessario per tener conto della differenziazione delle aliquote applicabili sulle diverse tipologie di spese ammissibili.

Viene precisato che **il nuovo criterio non interferisce con la formazione del parametro storico** (media del triennio 2012-2014), non essendo necessario procedere alla sua distinzione in ragione delle diverse aliquote applicabili sulle categorie di spese ammissibili (come invece era stato previsto in passato).

## FISCALE – SOCIETARIO | CIRCOLARE N. 9/2019

In particolare, **il nuovo criterio opera direttamente sull'eccedenza agevolabile** (differenza tra l'ammontare complessivo delle spese ammissibili sostenute nel periodo agevolato e media del triennio 2012-2014), **individuando la quota di essa su cui applicare l'aliquota del 50% e la restante quota su cui applicare l'aliquota del 25%** in ragione della diversa incidenza delle varie tipologie di spese sulle spese complessive sostenute nel periodo agevolabile.

Ai fini esplicativi, la circolare fornisce anche un'esemplificazione numerica che di seguito si ripropone.

### Esemplificazione numerica

Si ipotizzi, per semplicità, che un'impresa, **nel periodo di imposta 2019**, svolga attività di ricerca e sviluppo ammissibili sostenendo **solo spese di personale per un ammontare complessivo pari a euro 500**, così suddivise:

- a) **300** (pari al 60 per cento della spesa totale) **a titolo di spese per il personale dipendente;**
- b) **200** (pari al 40 per cento della spesa totale) **a titolo di spese per il personale titolare di un rapporto di lavoro autonomo.**

Si ipotizzi, inoltre, che **la media degli investimenti in attività di ricerca e sviluppo effettuati nel periodo 2012-2014 sia pari a 100 e che, dunque, l'eccedenza agevolabile** (investimenti incrementali) **risulti pari a 400** (500-100).

Ai fini del calcolo del beneficio, in **considerazione della circostanza che nel 2019 le spese agevolabili con la percentuale del 50 per cento** (personale dipendente) **incidono nella misura del 60 per cento sulle spese totali agevolabili e quelle agevolabili al 25 per cento** (personale titolare di un rapporto di lavoro autonomo) **incidono nella restante misura del 40 per cento**, si ha:

- **investimenti complessivi del periodo agevolabile = 500**
- **incidenza percentuale delle diverse voci di spese ammissibili:**
  - ✓ **300** (500\*60 per cento) agevolabile con aliquota al 50 per cento;
  - ✓ **200** (500\*40 per cento) agevolabile con aliquota al 25 per cento.

FISCALE – SOCIETARIO | CIRCOLARE N. 9/2019

Pertanto, nell'esempio ipotizzato, il **credito d'imposta spettante sarà pari a 160**  $[(240 * 50 \text{ per cento}) + (160 * 25 \text{ per cento})]$ .

Lo Studio rimane a disposizione per ogni eventuale chiarimento.

Villa Roveda Associati