

*Ai gentili Clienti
Loro sedi*

Circolare n. 9 del 19 aprile 2019

OGGETTO: BONUS RICERCA & SVILUPPO 2019

La misura dell'agevolazione passa dal 50% al 25%, mentre l'importo massimo annualmente concedibile a ciascuna impresa scende da 20 a 10 milioni di euro

Sono numerose le modifiche introdotte dalla legge di bilancio 2019 alla disciplina del credito d'imposta ricerca e sviluppo, a cominciare dall'aliquota del bonus e dal limite massimo annuale riconoscibile a ciascun beneficiario. Regole nuove anche in materia di spese agevolabili, criteri di calcolo, utilizzabilità, adempimenti certificativi e controlli successivi (articolo 1, commi da 70 a 72, legge 145/2018).

Normativa e prassi di riferimento

Prima di passare in rassegna le novità, si ricorda che il tax credit R&S spetta a tutte le imprese, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano nonché dal regime contabile adottato, che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2020.

La disciplina dell'agevolazione è dettata dall'articolo 3, Dl 145/2013, mentre le relative disposizioni di attuazione sono contenute nel Dm 27 maggio 2015.

L'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti interpretativi sul credito d'imposta con i seguenti documenti di prassi:

- circolare n.5/E del 16 marzo 2016
- circolare n. 13/E del 27 aprile 2017
- circolare n.10/E del 16 maggio 2018
- risoluzione n. 46/E del 22 giugno 2018.

Le novità

(comma 70, articolo 1, legge 145/2018)

Come anticipato, la legge di bilancio 2019 è intervenuta sulla disciplina dell'agevolazione, modificando in più punti l'articolo 3, Dl 145/2013.

Di seguito si fornisce una sintesi delle novità suddivise per i diversi profili di disciplina interessati dalle modifiche (insieme ai titoli dei vari sotto-paragrafi sono indicati i commi dell'articolo 3 oggetto di modifica o, a seconda dei casi, i nuovi commi).

Misura e limiti dell'agevolazione

(modifiche ai commi 1 e 3)

In linea generale, la misura del credito d'imposta passa dal 50% al 25% delle spese sostenute in eccedenza rispetto alla media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015.

Tuttavia, il credito d'imposta si applica nella misura del 50% con riferimento alle seguenti specifiche ipotesi (nuove lettere *a* e *c* del comma 6):

- spese relative al personale dipendente titolare di un rapporto di lavoro subordinato, anche a tempo determinato, direttamente impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo
- spese relative ai contratti stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati per il diretto svolgimento delle attività R&S e ai contratti stipulati con start-up innovative e Pmi innovative per il diretto svolgimento delle attività R&S, a condizione, in entrambi i casi, che non si tratti di imprese appartenenti allo stesso gruppo dell'impresa committente.

L'importo massimo annuo concedibile a ciascuna impresa a titolo di credito d'imposta R&S passa da 20 a 10 milioni di euro.

Spese agevolabili

(modifiche al comma 6)

La legge di bilancio 2019 è intervenuta anche sull'elenco delle spese agevolabili contenuto nel comma 6. Pertanto, ora, ai fini della determinazione dell'agevolazione, sono ammissibili anche le spese relative:

- al personale dipendente titolare di un rapporto di lavoro subordinato, anche a tempo determinato, direttamente impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo
- al personale titolare di un rapporto di lavoro autonomo, o comunque diverso dal lavoro subordinato, direttamente impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo.

Inoltre, si specifica meglio, rispetto al passato, l'ambito delle spese ammissibili al credito d'imposta sostenute per "contratti di ricerca". Per effetto delle modifiche, sono ammissibili al bonus le spese relative a:

- contratti stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati per il diretto svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta e a contratti stipulati con imprese residenti rientranti nella definizione di start-up innovative e con imprese rientranti nella definizione di 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 allo stesso gruppo della committente

- contratti stipulati con imprese diverse da quelle indicate sopra, per il diretto svolgimento delle attività di R&S ammissibili al *tax credit* a condizione che non si tratti di imprese appartenenti allo stesso gruppo della committente.
- In entrambi i casi, rileva la nozione civilistica di controllo (articolo 2359) e, per le persone fisiche, si tiene conto anche di partecipazioni, titoli o diritti posseduti dai familiari dell'imprenditore.
- Infine, nel novero delle spese agevolabili vengono incluse anche quelle relative a materiali, forniture e altri prodotti analoghi direttamente impiegati nelle attività di R&S anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota relativi alle fasi della ricerca industriale e dello sviluppo sperimentale. Questa disposizione, peraltro, non si applica nel caso in cui l'inclusione del costo di tali beni tra le spese ammissibili comporti una riduzione dell'eccedenza agevolabile.

Determinazione dell'agevolazione

(nuovo comma 6-bis)

Le modifiche hanno interessato anche le modalità di determinazione del beneficio, in conseguenza della differenziazione delle aliquote previste dal nuovo comma 1.

In particolare, il riformato criterio di calcolo è indicato dal comma *6-bis*, secondo cui il credito d'imposta si applica:

- nella misura del 50% sulla parte dell'eccedenza agevolabile (data dalla differenza tra l'ammontare complessivo delle spese ammissibili sostenute nel periodo agevolato e la media del triennio 2012-2014) proporzionalmente riferibile alle spese per il personale e per i contratti di ricerca (indicate nelle lettere *a* e *c* del comma 6, come modificate) rispetto alle spese ammissibili complessivamente sostenute nello stesso periodo d'imposta agevolabile
- e nella misura del 25% sulla parte residua.

In altri termini, la quota su cui applicare l'aliquota del 50% e quella residua su cui applicare l'aliquota del 25% vengono individuate in ragione della diversa incidenza della varie tipologie di spese su quelle complessivamente sostenute nel corso del periodo agevolabile.

Utilizzabilità del credito d'imposta

(modifiche al comma 8)

Viene chiarito che il credito d'imposta è utilizzabile (mediante compensazione con F24) solo "subordinatamente" all'avvenuto adempimento degli obblighi di certificazione previsti dal nuovo comma 11.

Adempimenti certificativi

(nuovo comma 11)

La nuova disciplina prevede che per il riconoscimento del credito d'imposta, l'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la loro corrispondenza alla documentazione contabile predisposta dall'impresa devono risultare da un'apposita certificazione rilasciata dal revisore legale dei conti.

Regole specifiche sono previste per le imprese non soggetto all'obbligo della revisione legale dei conti, per le quali la certificazione è rilasciata da un revisore legale dei conti o da una società di revisione legale dei conti iscritti nella sezione A del registro previsto dall'articolo 8, Dlgs 39/2010.

Per le stesse imprese, inoltre, si prevede che le spese sostenute per adempiere all'obbligo di certificazione della documentazione contabile sono riconosciute in aumento del credito d'imposta per un importo non superiore a 5mila euro, fermo restando, comunque, l'importo massimo annuo concedibile (fissato, come già detto, a 10 milioni di euro).

Controlli

(nuovo comma 11-bis)

Anche la disciplina della verifica sulla sussistenza delle condizioni di spettanza del credito d'imposta ha subito rilevanti modifiche.

A tal fine, la legge di bilancio 2019 ha inserito nell'articolo 3 il nuovo comma 11-*bis*, in base al quale per consentire l'espletamento delle attività di controllo successivo, le imprese beneficiarie del bonus devono 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 sottoprogetti in corso di realizzazione.

La relazione, nel caso di attività di R&S organizzate e svolte internamente all'impresa, deve essere predisposta a cura del relativo responsabile aziendale o del responsabile del singolo progetto o sottoprogetto e 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 R&S. Peraltro, in materia di obblighi formali e documentali, resta fermo quanto ulteriormente previsto dal Dm 27 maggio 2015.

Decorrenza

(comma 71, articolo 1, legge 145/2018)

Le modifiche introdotte dalla legge di bilancio hanno effetto a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018.

Tuttavia, in deroga al principio di irretroattività delle norme tributarie previsto dalla Statuto del contribuente (articolo 3, legge 212/2000), le modifiche in materia di utilizzabilità del credito d'imposta, adempimenti certificativi e controlli si applicano già a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018.

Lo studio resta a disposizione per eventuali chiarimenti.

Cordiali saluti
Rag. Elio Montenero