

15 gennaio 2019

Commento alle modifiche normativa introdotte dalla Legge n. 145 del 30 dicembre 2018 (Legge di Bilancio 2019) al regime di credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo

L'articolo 1 comma 70 e comma 71 della Legge n. 145 del 30 Dicembre 2018 ha emendato il testo della Legge n. 9 del 21 Febbraio 2014, apportando alcune modifiche alla disciplina in tema di credito d'imposta per investimenti in ricerca e sviluppo. Si elencano in via riassuntiva le principali modifiche apportate dalla predetta normativa:

- il massimale di credito d'imposta per ciascun beneficiario viene fissato ad euro dieci milioni.
- Sono istituite due diverse aliquote di calcolo del credito d'imposta rispetto alle spese sostenute in ricerca e sviluppo; si applica l'aliquota del 50% nel caso di spese effettuate per il personale titolare di un rapporto di lavoro subordinato e per i contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, imprese qualificabili come start-up innovative o PMI innovative, mentre viene ridotta al 25% nel caso di spese sostenute per il personale diverso da quello titolare di un rapporto di lavoro subordinato, per contratti di ricerca stipulati con imprese diverse da quelle più sopra indicate e per spese di laboratorio e competenze tecniche. La medesima aliquota del 25% si applica anche alle spese sostenute per l'acquisto di materiali, forniture ed altri prodotti analoghi, direttamente impiegati nelle attività di ricerca.
- Relativamente alle spese del personale impiegato in attività di ricerca e sviluppo, si comprende sia il personale dipendente titolare di un rapporto di lavoro subordinato, anche a tempo determinato, le cui spese maturano un credito d'imposta pari al 50% del loro ammontare, sia il personale titolare di un rapporto di lavoro autonomo o comunque diverso dal lavoro subordinato, le cui spese maturano un credito d'imposta pari al 25% del loro ammontare. Entrambe le categorie di lavoratori sono quindi agevolabili, seppur ad aliquote diverse, a condizione che siano direttamente impiegati nelle attività di ricerca e sviluppo.
- I contratti di ricerca disciplinati dalla lettera c) e c-bis) sono qualificabili come spese "extra-muros" a condizione che abbiano ad oggetto il diretto svolgimento di attività di ricerca e sviluppo e che non si tratti di imprese appartenenti al medesimo gruppo dell'impresa committente, con particolare riferimento ai criteri di cui all'articolo 2359 del codice civile. Pertanto i progetti di ricerca infra-gruppo vanno invece inquadrati quali spese "intra-muros", secondo i criteri previsti al paragrafo 4.4 della Circolare dell'Agenzia delle Entrate 13/E del 2017.

- L'adempimento degli obblighi relativi alla certificazione contabile diviene condizione necessaria al godimento del credito d'imposta; si chiarisce che 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 previsto dal presente comma sono riconosciute in aumento del credito d'imposta per un importo non superiore a 5.000 euro. Sul punto è opportuno attendere i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate, in quanto il nuovo testo normativo sembra imporre la certificazione al soggetto incaricato della revisione legale dei conti della società che domanda l'agevolazione, dove questo sia obbligatorio e in carica, impedendo, in tali casi, la possibilità di incaricare un revisore esterno.
- Confermati gli oneri previsti dal Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 27 maggio 2015, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 174 del 29 luglio 2015, si enfatizzano gli obblighi, in capo alle imprese beneficiarie del credito d'imposta, riguardanti la relazione tecnica da cui risultino le finalità, i contenuti ed i risultati dei progetti di ricerca svolti in ciascun periodo d'imposta.

Le modifiche della Legge di Bilancio 2019 entrano in vigore a decorrere dal primo gennaio 2019, ad eccezione degli emendamenti relativi agli obblighi contabili, che entrano in vigore per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018. Si riporta in calce alla presente sintesi il testo dell'articolo 1 comma 70 e comma 71 della Legge n. 145 del 30 Dicembre 2018.

"70. All'articolo 3 del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2014, n. 9, riguardante il credito d'imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al comma 1, le parole: « nella misura del 50 per cento » sono sostituite dalle seguenti: « nella misura del 25 per cento, elevata al 50 per cento nei casi indicati al comma 6-bis, »;

b) al comma 3, le parole: « euro 20 milioni » sono sostituite dalle seguenti: « euro 10 milioni »;

c) al comma 6: 1) la lettera a) è sostituita dalle seguenti:

«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 »;

2) la lettera c) è sostituita dalle seguenti:

« c) 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; contratti stipulati con imprese residenti rientranti nella definizione di start-up innovative, di cui all'articolo 25 del decreto-legge 18 ottobre 2012, n. 179, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2012, n. 221, e con imprese rientranti nella definizione di PMI innovative, di cui all'articolo 4 del decreto-legge 24 gennaio 2015, n. 3, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2015, n. 33, 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. Si considerano appartenenti al medesimo gruppo le imprese controllate, controllanti o controllate da un medesimo soggetto ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile compresi i soggetti diversi dalle società di capitali; per le persone fisiche si tiene conto anche di partecipazioni, titoli o diritti posseduti dai familiari dell'imprenditore, individuati ai sensi dell'articolo 5, comma 5, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;

c-bis) contratti stipulati con imprese diverse da quelle indicate nella lettera c) 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. Si considerano appartenenti al medesimo gruppo le imprese controllate, controllanti o controllate da un medesimo soggetto ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile compresi i soggetti diversi dalle società di capitali; per le persone fisiche si tiene conto anche di partecipazioni, titoli o diritti posseduti dai familiari dell'imprenditore, individuati ai sensi dell'articolo 5, comma 5, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 »;

3) dopo la lettera d) è aggiunta la seguente:

« 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 di cui alle lettere b) e c) del comma 4. La presente lettera non si applica nel caso in cui l'inclusione del costo dei beni ivi previsti tra le spese ammissibili comporti una riduzione dell'eccedenza agevolabile »;

d) dopo il comma 6 è inserito il seguente:

«6-bis. Il credito d'imposta si applica nella misura del 50 per cento sulla parte dell'eccedenza di cui al comma 1 proporzionalmente riferibile alle spese indicate alle lettere a) e c) del comma 6 rispetto alle spese ammissibili

complessivamente sostenute nello stesso periodo d'imposta agevolabile e nella misura del 25 per cento sulla parte residua »;

e) al comma 8 sono aggiunte, in fine, le seguenti parole: «, subordinatamente all'avvenuto adempimento degli obblighi di certificazione previsti dal comma 11 »;

f) il comma 11 è sostituito dal seguente:

« 11. Ai fini del riconoscimento del credito d'imposta, l'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dall'impresa devono risultare da apposita certificazione rilasciata dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti. Per le imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti, 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 di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39. Nell'assunzione di tale incarico, il revisore legale dei conti o la società di revisione legale dei conti osservano i principi di indipendenza elaborati ai sensi dell'articolo 10 del citato decreto legislativo n. 39 del 2010 e, in attesa della loro adozione, quelli previsti dal codice etico dell'International Federation of Accountants (IFAC). 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 previsto dal presente comma sono riconosciute in aumento del credito d'imposta per un importo non superiore a 5.000 euro, fermo restando, comunque, il limite massimo di 10 milioni di euro di cui al comma 3»;

g) dopo il comma 11 è inserito il seguente:

« 11-bis. Ai fini dei successivi controlli, 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. Tale relazione, nel caso di attività di ricerca e sviluppo organizzate e svolte internamente all'impresa, deve essere predisposta a cura del responsabile aziendale delle attività di ricerca e sviluppo o del responsabile del singolo progetto o sotto-progetto e deve essere controfirmata dal rappresentante legale dell'impresa ai sensi del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445. 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. Resta

fermo, in materia di obblighi formali e documentali, quanto ulteriormente previsto dal decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 27 maggio 2015, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 174 del 29 luglio 2015 »;

h) al comma 12, le parole: « Nei confronti del revisore legale dei conti o del professionista responsabile della revisione legale dei conti » sono sostituite dalle seguenti: «Nei confronti del soggetto incaricato».

71. Le disposizioni del comma 70 hanno effetto a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018, ad eccezione di quelle recate dalle lettere e), f) e g), i cui effetti, in deroga all'articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, decorrono dal periodo d'imposta in corso alla suddetta data del 31 dicembre 2018.

Dr. Marco Claudio Colombo

Consigliere Giuridico
Centro Ricerche e Studi dei Laghi

CRSLaghi
Centro Ricerche e Studi dei Laghi



Accreditamento N° 159/CRT
Scuola Superiore per
Mediatori Linguistici
Carolina Albasio