



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2019

N.RF017

INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 10

OGGETTO	CREDITO D'IMPOSTA RICERCA E SVILUPPO - NOVITÀ DAL 2019
RIFERIMENTI	ART. 1 C. 70-72 L. N. 145/2018 – CM 5/2016 E CM 13/2017
CIRCOLARE DEL	29/01/2019

Sintesi: la legge di bilancio 2019 ha modificato la disciplina del credito d'imposta per ricerca e sviluppo. In particolare è stata prevista:

- la riduzione delle aliquote applicabili alle spese incrementative sostenute nel 2019 e 2020
- l'introduzione della nuova tipologia di spesa riferita ai materiali utilizzati nell'ambito della ricerca
- l'esclusione delle spese di ricerca extra muros commissionate a soggetti facenti parte del gruppo.
- l'obbligo di predisporre una Relazione tecnica riferita all'attività di ricerca e sviluppo.
- viene ridotto a 10 mil.di euro il limite di spesa ammesso
- non è più ammessa la spesa per la certificazione dei costi per le società obbligate alla revisione contabile.

Il credito d'imposta per ricerca e sviluppo introdotto nel 2013 è stato oggetto di reiterate modifiche normative tese sia ad ampliare che a ridurre l'entità dello stesso.

Excursus storico:

- Art. 3 DL 145/2013 (cd. "Decreto Destinazione Italia"): introduce il credito d'imposta per il triennio 2013-2016; esso, tuttavia, non trova attuazione per mancanza di copertura finanziaria
- Art. 1 co. 35 L. n. 190/2014: riapre i termini dell'agevolazione al quinquennio 2014-2019, introducendo delle modifiche migliorative
- DM Mise 27/05/2015: prevede le disposizioni di attuazione
- CM 5/2016: rilascia i primi chiarimenti sull'agevolazione
- Art. 1 c. 15 L. 232/2016: amplia ulteriormente il credito d'imposta, uniformando (al 50%) l'aliquota da applicare alle varie tipologie di costi incrementativi
- CM 13/2017: rilascia chiarimenti in relazione alle modifiche della legge Finanziaria 2017
- Art. 8 DL 87/2018 (cd. "Decreto Dignità"): rende irrilevanti le spese di ricerca sostenute infragruppo
- Art. 1 c. 70 – 72 L. 145/2018: modifica ulteriormente la disposizione, tornando, tra l'altro, a differenziare le aliquote da applicare alle diverse tipologie di costi incrementativi.

DISPOSIZIONI INVARIATE

PERIODI D'IMPOSTA AGEVOLATI

La legge di bilancio 2019 non modifica i periodi di imposta agevolati, che rimangono riferiti alle spese sostenute nei periodi dal **2015 al 2020**.

SOGGETTI BENEFICIARI

Possono beneficiare dell'agevolazione in esame **tutte le imprese, indipendentemente:**

- ✓ dalla forma giuridica e dal settore economico in cui operano
- ✓ dal regime contabile adottato.

SOGGETTI AMMESSI:

- imprese individuali (incluse imprese familiari/coniugali); società di persone (incluse le società di fatto); società di capitali (incluse società cooperative e società consortili); enti commerciali (pubblici o privati)
- enti non commerciali in relazione all'attività commerciale
- stabili organizzazioni di soggetti non residenti
- consorzi e reti di imprese.

RICERCA A FAVORE DI TERZI

In relazione al **soggetto beneficiario** dell'attività di R&S:

- ➔ il comma 1-bis dell'art. 3, in vigore dal periodo d'imposta 2017, estende la detrazione
- ➔ **anche per le spese** (ammissibili) sostenute dal soggetto residente (commissionario) nell'ambito di **contratti di ricerca stipulati con soggetti** (appaltatori) **residenti/localizzati** in Paesi:
 - della **UE** o della **SEE**
 - o considerati **"collaborativi"** in materia di scambio di informazioni a rilevanza fiscale.



CM 13/2017: "il soggetto commissionario residente che "esegue attività di ricerca e sviluppo" per conto di committenti non residenti viene ad essere equiparato, ai fini dell'agevolazione, al soggetto residente che "effettua investimenti" in attività di ricerca e sviluppo".



Nota: in tal caso l'impresa esecutrice italiana, ai soli fini del credito d'imposta:

- ✓ deve comportarsi come se sostenesse i costi "in proprio"
- ✓ a nulla rilevando il fatto che tali costi siano riaddebitati al committente in base ai corrispettivi pattuiti, senza, pertanto, costituire per l'impresa residente un "investimento" dal punto di vista civilistico.

Ad esempio, non assume rilevanza l'eventuale Sal addebitato al non residente, ma il sostenimento della spesa ai sensi dell'art. 109 Tuir (anche per le imprese minori).

SOGGETTO CUI SPETTA IL BONUS			COMMITTENTE SOGGETTO		
			Italiano	Estero residente in Paesi	
				UE/SEE/white list	Altri paesi
APPALTATORE	Italiano		Committente	Appaltatore	-
	Estero residente	UE/SEE/white list	Committente	-	-
	in paesi:	Altri paesi	-	-	-

MECCANISMO APPLICATIVO

Per il calcolo del beneficio resta fermo l'approccio "incrementale"; Il credito d'imposta va calcolato sugli incrementi annuali di spesa nella attività di R&S rispetto alla **media annuale dei 3 periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31/12/2015** per i medesimi investimenti.

Nello specifico, il triennio di riferimento per il calcolo della media degli investimenti pregressi:

- ➔ per i soggetti solari: è compreso tra il 01/01/2012 e il 31/12/2014
- ➔ per i soggetti non solari: è costituito dai 3 anni precedenti il 1° periodo agevolabile (es: impresa con periodo 01/04-31/03: il triennio di riferimento è compreso tra il 1/04/2012 e il 31/03/2015).



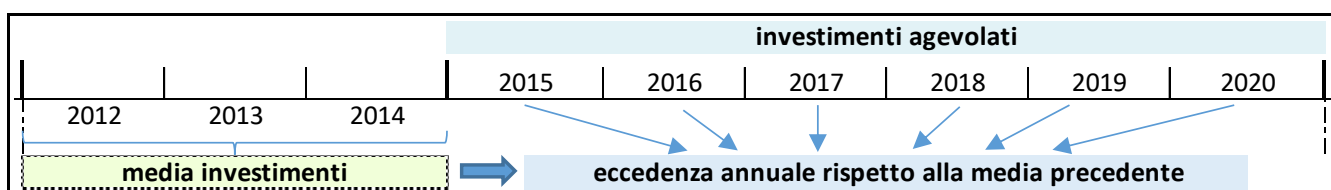
NEO-ATTIVITÀ: per le imprese in attività da meno di 3 anni la media degli investimenti in attività di R&S da considerare va determinata sul minor periodo a decorrere dalla costituzione delle stesse.

MECCANISMO DI CALCOLO

Ai fini del calcolo dell'agevolazione occorre determinare:

- A)** gli investimenti in ricerca e sviluppo **realizzati in ciascun periodo** d'imposta agevolato
- B)** la **media ("fissa")** degli investimenti realizzati nel **triennio 2012-2014**.

Sulla **differenza** tra i suddetti valori **si applica l'aliquota del credito d'imposta**.

**SOGLIE DI SPESA**

Il credito d'imposta è riconosciuto alle seguenti condizioni:

MINIMALE DI SPESA	in ciascun periodo la spesa sostenuta in R&S sia almeno pari a € 30.000
MASSIMALE BONUS	NEW - per ciascun beneficiario, il credito massimo <u>annuale</u> non ecceda € 10.000.000 (fino al 2018 era pari ad € 20.000.000)

ATTIVITÀ DI RICERCA E SVILUPPO AMMISSIBILI

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

ATTIVITÀ DI RICERCA E SVILUPPO AGEVOLATA (DM 27/05/2015)		
a)	RICERCA FONDAMENTALE	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
b)	RICERCA INDUSTRIALE	<ul style="list-style-type: none"> ✓ ricerca pianificata o indagini critiche miranti ad acquisire nuove conoscenze, da utilizzare ✓ per mettere a punto nuovi prodotti, processi o servizi o per permettere un miglioramento dei prodotti, processi o servizi esistenti ✓ creazione di componenti di sistemi complessi, necessaria per la ricerca industriale, ad esclusione dei prototipi di cui alla successiva lett. c)
c)	SVILUPPO SPERIMENTALE	<p>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.</p> <p>Rientrano in tale tipologia di attività anche quelle destinate alla:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ definizione concettuale, pianificazione e documentazione di nuovi prodotti, processi e servizi, compresa l'elaborazione di progetti, disegni, piani e altra documentazione, inclusi gli studi di fattibilità, purché non destinati ad 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.

Spese non ammesse: non attribuiscono il bonus le modifiche "ordinarie" o "periodiche" (neppure se rappresentano miglioramenti) apportate a:

▪ prodotti	▪ processi di fabbricazione	▪ altre operazioni in corso
▪ linee di produzione	▪ servizi esistenti	

Spese agevolate: si tratta di:

- **modifiche di processo/prodotto** che apportano cambiamenti o miglioramenti significativi
- delle linee e/o delle tecniche di produzione o dei prodotti (es: sperimentazione di una nuova linea produttiva; modifica delle caratteristiche e funzionali di un prodotto; ecc.).

SPESE AGEVOLABILI

Le spese di R&S ammissibili ai fini della determinazione del **credito di imposta**:

- sono **individuare in via tassativa** in 4 distinte tipologie (v. oltre)
- vanno assunte secondo il **criterio di competenza** (art. 4 DM 25/05/2015) ai sensi dell'art.109 TUIR.



Nota: tale criterio si applica anche per le imprese

- ✓ in contabilità semplificata
- ✓ che applicano il principio di derivazione rafforzata (o gli IAS).

Esempio: assumono sempre rilievo:

- le prestazioni di servizi "ultimate" (es: prestazioni di ingegnere; SAL per la ricerca extra-muros; ecc.)
- i beni "spediti/consegnati" nei singoli periodi d'imposta, dal 2015 al 2020.

NOVITÀ DELLA LEGGE DI BILANCIO 2019

DETERMINAZIONE DEL BONUS FINO AL 31/12/2018: il credito d'imposta era riconosciuto:

- ⇒ nella **misura del 50% delle spese sostenute in eccedenza** rispetto alla media dei medesimi investimenti realizzati nei periodi d'imposta 2012-2014
- ⇒ sempreché siano sostenute spese per attività di ricerca e sviluppo pari ad almeno € 30.000
- ⇒ fino ad un **importo massimo annuo di € 20 milioni**.

I **commi da 70 a 72** intervengono sulla disciplina, prevedendo la **riduzione**:

- 1) sia della **aliquota agevolabile**, che torna dal 50% **al 25%** (come in passato)

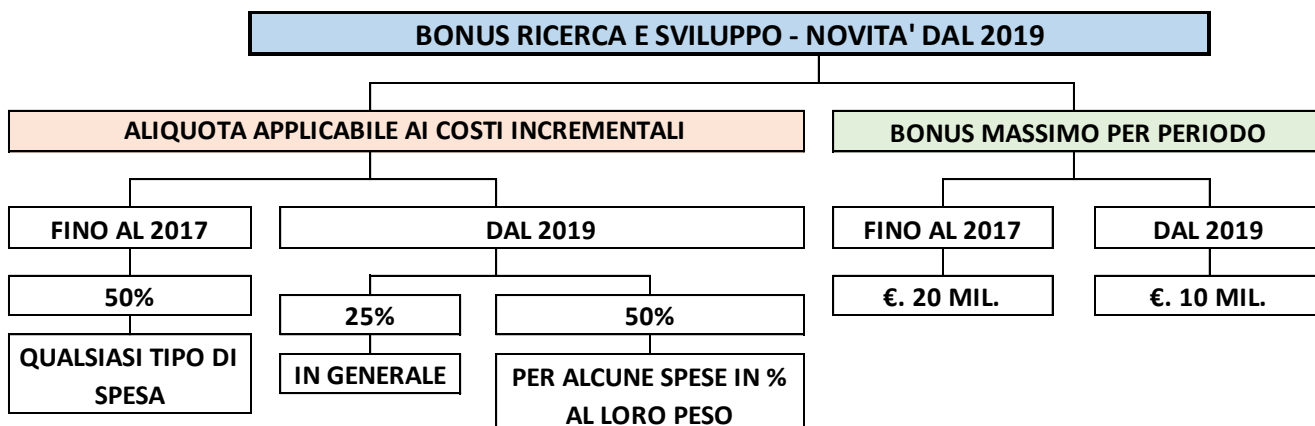


N.B.: per **alcune tipologie di spesa** è previsto che l'aliquota agevolabile **rimanga del 50%**, ma calcolata in modo diverso rispetto al passato; infatti l'aliquota maggiorata va applicata **non più alle spese determinate in via analitica**, ma:

- alla quota riferibile al **rapporto tra la spesa sostenuta e quelle complessivamente sostenute** per l'attività di R&S agevolata
- l'eccedenza rispetto alla spesa effettivamente sostenuta rimane soggetta all'aliquota del 25%.

- 2) del credito d'imposta massimo annuo per singola impresa, che passa da 20 **a 10 milioni**.

Inoltre vengono **meglio dettagliate alcune tipologie di spesa**.



Art. 3 c. 6 DL 145	TIPO DI SPESA	FINO AL 31/12/2018		DAL 2019	
		Spesa agevolabile	Aliq.	Spesa agevolabile	Aliq.
lett-a) (sostit u-ita)	SPESE PERSONALE	<p>Personale direttamente impiegato nell'attività di R&S:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Amministratori: ammessi i compensi amministratore (co.co.co. o professionale) che svolge attività di R&S (agevolata la sola quota che remunera l'attività svolta in R&S). ▪ Lavoro somministrato: rientra il costo dei lavoratori "somministrati" (DLgs. 81/2015) 	50%	<p>Personale dipendente titolare di un rapporto di lavoro subordinato (anche a tempo determinato)</p>	<p>50% sulla eccedenza in % al peso della spesa rispetto a tutte le spese ammesse del periodo; 25% sulla parte residua</p>
lett-a-bis) (NEW)			50%	<p>Personale titolare di un rapporto di lavoro autonomo o comunque diverso dal lavoro subordinato</p>	25%
lett-b)	STRUMENTI E ATTREZZATURE DI LABORATORIO	<p>Quote di ammort. di spese per strumenti/attrezzature di laboratorio:</p> <ul style="list-style-type: none"> - calcolate con i coefficienti fiscali (DDMM 31/12/988) - in relazione alla misura e al periodo di utilizzo per l'attività di R&S - comunque, con un costo unitario > €2.000 (netto Iva) <p>Rientrano quelli acquisiti in:</p> <ul style="list-style-type: none"> - leasing (concorrono le quote capitale dei canoni deducibili ex art.102 Tuir) - locazione/noleggio (costo rilevante = costo per il locatore x coeff. di ammortamento). <p>Super/lper ammortamenti: non rilevano per determinare le quote di ammortamento da assumere per il bonus</p>	50%	CONFERMATA	25%
lett-c) (sostit u-ita)	CONTRATTI DI RICERCA (cd. "EXTRA- MUROS")	<p>Contratti di ricerca stipulati:</p> <ul style="list-style-type: none"> - università/enti di ricerca o organismi equiparati - altre imprese, comprese le start up innovative. <p>In presenza di determinati requisiti, sono ammessi anche i costi sostenuti per l'attività di ricerca svolta da professionisti in totale autonomia di mezzi/organizzazione</p>	50%	<p>Contratti di ricerca stipulati:</p> <ul style="list-style-type: none"> - università/enti di ricerca o organismi equiparati - start up innovative o PMI innovative che non appartengano al gruppo del committente 	<p>50% sulla eccedenza in % al peso della spesa rispetto a tutte le spese ammesse del periodo; 25% sulla parte residua</p>
lett-c-bis) (NEW)				<p>Contratti di ricerca stipulati:</p> <ul style="list-style-type: none"> - con imprese diverse dalle precedenti per il diretto svolgimento delle attività di R&S ammissibili - che non appartengano al gruppo del committente 	25%

lett-d)	COMPETENZE TECNICHE e PRIVATIVE INDUSTRIALI	Competenze tecniche e privative industriali (anche acquisite all'esterno) relative a: invenzione industriale; topografia di prodotto a semiconduttori; nuova varietà vegetale	50%	CONFERMATA	25%
lett-d- bis) (NEW)	MATERIALI, FORNITURE E ALTRI PRODOTTI	-	50%	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 di cui alle lett. b) e c) N.B.: la disposizione non si applica nel caso in cui l'inclusione di tali beni comporti una riduzione dell'eccedenza agevolabile (in quanto inferiore al loro valore medio nel triennio)	25%

LE DIVERSE TIPOLOGIE DI SPESE

In relazione alle novità introdotte sulle varie tipologie di spesa, non appare del tutto chiaro quali disposizioni vadano riferite ad un mero coordinamento di previsioni già applicabili o abbiano portata propriamente innovativa.

SPESE PER IL PERSONALE

Fino al 2016 la norma distingueva tra il personale "con alta formazione" rispetto al resto; la CM 5/2016 aveva inquadrato il costo per il personale "tecnico", privo di tale requisito, tra le competenze tecniche di cui alla lett. d).

A decorrere dal 2019 tale distinzione viene comunque meno, in quanto l'unico discrimine rimane la natura del contratto sottostante:

- **se lavoro subordinato:** si applica l'**aliquota maggiorata del 50%**, nei limiti di cui sopra
- **se lavoro autonomo** (professionale o co.co.co.): si applica l'**aliquota del 25%**

SPESE PER STRUMENTI E ATTREZZATURE

L'Agenzia non ha mai chiarito il concetto di "strumenti", che la miglior dottrina ricondotto **qualsiasi bene strumentale materiale direttamente utilizzabile** nell'ambito della ricerca (si pensi ad una casa farmaceutica che necessita di particolari centrifughe, essiccatoi, strumenti di pesatura, ecc.)

Potrebbe anche trattarsi

- ✓ di beni Industria 4.0 iper ammortizzabili (anche se, in generale, questi ultimi vengono utilizzati per la produzione, non tanto per la ricerca, considerata la necessaria interconnessione all'attività aziendale)
- ✓ di beni potenzialmente utilizzabili anche al di fuori della ricerca (es. PC), purché si possa dimostrare la destinazione esclusiva all'attività di ricerca.



Leasing: permane il vantaggio ad acquisire i beni in leasing (un bene di costo pari a 10.000 € con un coefficiente di ammortamento fiscale del 20% rileverà per 2000 € se è acquistato in proprietà, mentre potrà rilevare per € 4.000 se acquisito con un leasing di durata di 2,5 anni).

RICERCA EXTRA MUROS

Le modifiche riguardano:

- sia la **differentiazione di aliquota** applicabile per la determinazione del credito d'imposta:
 - ✓ **50%** (entro determinati limiti): per contratti stipulati non solo con **enti di ricerca "propri"**, ma anche con **Startup/PMI innovative**
 - ✓ **25%**: per contratti stipulati con altre **società (non Startup/PMI innovative)**
- sia l'introduzione di una norma con finalità antielusiva riferita alle irrilevanza della spesa per la ricerca esternalizzata ad una società del gruppo (controllate, controllante o sorella).

La disposizione è analoga a quella prevista dal DL 87/2018 (cd. "Decreto Dignità") in relazione alle immobilizzazioni materiali acquisite da società del gruppo.



Ricerca infragruppo: la disposizione appare chiaro nell'escludere la rilevanza dei contratti conclusi con società del medesimo gruppo.

Tuttavia è possibile che venga esclusa da sola rilevanza dei corrispettivi corrisposti dalla committente, facendo salva l'interpretazione della CM 5/2016 (p.to 2.2.3) nella quale l'Agenzia aveva ritenuto che il credito d'imposta andasse calcolato, da parte della committente:

- ✓ non in base all'avanzamento dei lavori della società infra gruppo (escludendo, dunque, i SAL)
- ✓ ma sulla scorta dei costi sostenuti da quest'ultima (che andranno documentati alla committente) cioè come se tali costi fossero stati sostenuti in via diretta dal committente (ricerca "intra muros")

MATERIALI FORNITURE E ALTRI PRODOTTI

La fattispecie, in precedenza non prevista, va riferita a beni:

- comunque riferibili all'attività di ricerca e sviluppo
- diversi rispetto a quelli ammortizzabili (che già rientrano nella lett. b)).

Tra di essi rientrano:

- ✓ non solo i **materiali utilizzati per la costruzione dei prototipi**, spesso di costo unitario elevato (si pensi all'utilizzo di materiali in fibra di carbonio o simili)
- ✓ ma, si ritiene, anche **tutti i materiali cd. "di consumo"** impiegati direttamente nell'attività di ricerca (es: viteria utilizzata nelle prove tecniche)



N.B.: la norma specifica che è possibile trascurare il valore di tali beni nel caso in cui ciò comporti una riduzione complessiva nell'agevolazione; ciò si verifica nel caso in cui il **valore di tali beni nel triennio di riferimento 2012-2014** risulta **superiore rispetto alla spesa sostenuta nel singolo periodo** di imposta.

Peraltro si deve ritenere che tale criterio rimanga autonomo per singolo periodo d'imposta (es: tali beni vengono esclusi sul 2019, ma vengono invece considerati nel 2020).

Esempio1

Un'impresa costituita nel 2011 (cioè da oltre 3 anni rispetto al primo periodo di applicazione dell'agevolazione) **nel 2019** realizza investimenti agevolabili pari a **€. 325.000**:

- € 100.000 per il personale dipendente dedicato alle attività di ricerca;
- € 75.000 per il personale autonomo dedicato alle attività di ricerca
- € 100.000 per contratti di ricerca stipulati con università
- € 50.000 per contratti di ricerca stipulati con imprese non appartenenti al gruppo;

Nel triennio 2012-2014, da assumere a confronto, ha effettuato i seguenti investimenti:

Anno spesa. (competenza)	Pers. altam. qualif.	Contratti di ricerca	Strum./attr. di laboratorio	Brevetti	TOTALE
2012	250.000	50.000	25.000		325.000
2013	150.000	100.000	25.000		275.000
2014	200.000	100.000			300.000
Totale	600.000	250.000	50.000	-	900.000
Media	200.000	83.333	16.667	-	300.000

CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA - CONVEGNI

REDAZIONE FISCALE Srl - Via G. A. Longhin n. 103 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225

Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613 - Email: info@redazionefiscale.it

Nel 2017 sono variate le regole di applicazione dell'agevolazione:

- il credito di imposta compete nella **misura del 50%** della spesa incrementale complessiva relativa a **tutte le tipologie di investimenti** ammissibili;
- non è, dunque, necessario scindere l'eccedenza di investimenti agevolabili rispetto alla media degli investimenti effettuati nel triennio (o nel diverso periodo) di riferimento.

La **media degli investimenti** 2012-2014 risulta complessivamente pari a **€. 300.000**.

L'**eccedenza agevolabile** è di **€. 25.000** pari alla differenza tra:

- gli investimenti realizzati nel periodo di imposta 2019 (325.000) e
- la media di riferimento (300.000).

Con le nuove regole, di tale eccedenza:

- il **61,5%** $(200.000/325.000)*100$, ossia la quota parte della spesa complessiva 2019 relativa alle spese per personale dipendente e ai contratti di ricerca stipulati con le università sarà agevolabile con l'aliquota del 50%
- la restante parte sarà agevolabili con l'aliquota del 25%.

In termini pratici, l'agevolazione spettante sarà:

$$[(61,5\% \times 25.000) \times 50\%] + [(38,5\% \times 25.000) \times 25\%] = \text{€. 10.094}$$

CERTIFICAZIONE DEI COSTI

Il nuovo comma 11 dell'art. 3 del DL 145/2013 contiene modifiche natura più formale che sostanziale.

In relazione alla attestazione che deve certificare:

- l'effettivo sostenimento delle spese ammissibili
- e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dall'impresa

è previsto che essa debba essere rilasciata:

- ➔ per le imprese **obbligate per legge alla revisione legale dei conti**: dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti (collegio sindacale o revisore unico)

NEW

Spese non ammissibili: per tali soggetti **non è previsto alcun incremento delle spese ammesse** in relazione all'eventuale spesa sostenuta per l'attività di certificazione (peraltro non dovrebbe sussistere alcuna spesa, posto che tale controllo dovrebbe rientrare nei compiti ordinari di revisione contabile).

- ➔ per le imprese **non obbligate per legge alla revisione legale dei conti**: alternativamente
 - da un professionista iscritto nell'albo dei **revisori legali attivi** (iscritto nella Sez. A del relativo Registro)
 - da una società di revisione legale dei conti.



Spese ammissibili fino a €5.000: le spese sostenute per l'onorario del professionista relativo all'attività di certificazione contabile

- ✓ sono ammesse ad incremento delle spese nel limite massimo di **€. 5.000**
- ✓ in ogni caso nel limite massimo di **€. 10 mil.**

CONSERVAZIONE: la certificazione

- ✓ non va più "allegata al bilancio"
- ✓ ma solo conservata ai fini dei controlli.

Si noti che già alla CM 13/2017 era stata chiara nel senso di non prevedere il deposito della certificazione unitamente al bilancio (per le società di capitali obbligate), ritenendo comunque che tale previsione normativa andasse riferita alla mera conservazione della certificazione unitamente al bilancio di esercizio.



Decreto "Dignità": l'utilizzo in compensazione del credito d'imposta è **subordinato all'avvenuto adempimento dell'obbligo di certificazione**.

RELAZIONE TECNICA OBBLIGATORIA

La Legge di bilancio 2019 disciplina espressamente la fase dei controlli successivi.

In particolare il nuovo comma 11-bis prevede l'**obbligatorietà**:

- ✓ di **redigere (e conservare) una relazione tecnica che illustri le finalità, i contenuti e i risultati delle attività di R&S** svolte in ciascun periodo d'imposta in relazione ai progetti o ai sotto progetti in corso di realizzazione;
- ✓ la relazione viene predisposta da soggetti diversi a seconda che le attività di R&S siano organizzate e svolte internamente all'impresa o commissionate a terzi.

RELAZIONE TECNICA CON FINALITÀ RISULTATI E CONTENUTI	
Interna all'impresa	predisposta dal responsabile aziendale delle attività di ricerca e sviluppo ovvero dal responsabile del singolo progetto/sottoprogetto
Commissionate a soggetti terzi	la relazione va redatta e rilasciata all'impresa dal soggetto commissionario che esegue le attività di ricerca e sviluppo

ULTERIORI DISPOSIZIONI

TERRITORIALITÀ

Con norma di natura interpretativa (dunque, con efficacia retroattiva), è stabilito che il co. 1-bis, dell'art. 3, del D.L. 145/2013:

- ⇒ che riconosce il credito d'imposta ai soggetti residenti commissionari che eseguono attività di R&S per conto di imprese residenti/localizzate in altri Stati UE/SEE/"collaborativi"
- ⇒ è stato interpretato nel senso che, ai fini del calcolo del credito d'imposta attribuibile, assumono rilevanza solo le spese ammissibili relative alle **attività di R&S svolte direttamente e in laboratori o strutture situati nel territorio dello Stato**.

ASPETTI OPERATIVI

Il credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo:

- imponibilità: **non è tassato** ai fini dei redditi né ai fini IRAP
- utilizzo: è utilizzabile solo in **compensazione con F24** a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello i cui costi sono stati sostenuti (sempre ex art. 190 Tuir per qualsiasi soggetto)

Codice tributo: va utilizzato il codice tributo **"6857"** (RM 97/2015) nella Sez. Erario.

Inoltre, al credito d'imposta **non si applicano** i seguenti limiti:

LIMITI DI UTILIZZO DEL CREDITO D'IMPOSTA	✓ il limite annuale di utilizzazione dei crediti d'imposta da quadro RU, pari a € 250.000 (art. 1 c. 53 L. 244/2007)
	✓ il limite massimo per la compensazione di € 700.000 (art. 34 L. 388/2000)
	✓ divieto di compensazione di cui all'art. 31 DL 78/2010 (crediti erariali in presenza di debiti iscritti a ruolo per imposte erariali ed accessori > € 1.500).

- riporto: la quota inutilizzata, in tutto o in parte, nell'anno successivo a quello di sostenimento dei costi, può essere riportata ai periodi successivi (e fruita secondo le ordinarie modalità di utilizzo).
- indicazione: **va indicato in Unico** (quadro RU – **codice credito "B9"**) del periodo d'imposta nel corso del quale il beneficio è maturato, nonché nel quadro RU dei modelli relativi ai periodi di imposta successivi, fino a quello nel corso del quale se ne conclude l'utilizzo.

CUMULO ALTRE AGEVOLAZIONI

Il credito d'imposta (in quanto non considerato "aiuto di stato"):

- è cumulabile con eventuali altre misure di favore (salvo che le norme disciplinanti le altre misure non dispongano diversamente)
- il beneficio complessivo non può, comunque, essere superiore ai costi sostenuti
- **non rileva** ai fini del calcolo degli aiuti **de minimis**

Esempi di agevolazioni cumulabili:

Super / Iper ammortamento	ACE	Investimenti in Start-up/PMI innovative
Nuova Sabatini	Tassazione agevolata utili reinvestiti	
Patent Box	Contributi regionali	

CONSERVAZIONE AI FINI DEI CONTROLLI

In relazione ad eventuali controlli sulla spettanza del credito d'imposta:

- ⇒ oltre alla conservazione
 - della certificazione delle spese resa dal revisore/società di revisione
 - della relazione tecnica sull'attività di ricerca e sviluppo
- ⇒ permane, come in passato, l'obbligo di **conservare la documentazione utile a dimostrare l'ammissibilità e l'effettività dei costi** che sono stati considerati per il calcolo del credito d'imposta:

Costi del personale	i 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 di tale attività
Strumenti/attrezzature di laboratorio	la dichiarazione del legale rappresentante dell'impresa o del responsabile dell'attività di R&S relativa la misura e il periodo in cui essi sono stati utilizzati
Contratti di ricerca	i contratti ed una relazione sottoscritta da detti soggetti concernente le attività svolte nel periodo d'imposta cui il costo sostenuto si riferisce.

OBBLIGHI DI DOCUMENTAZIONE E CONSERVAZIONE

