



ORDINE DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
DI PORDENONE



Anno 2019

N.RF060

# INFO FLASH

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del  
dott. Andrea Cirincione

[www.redazionefiscale.it](http://www.redazionefiscale.it)

Pag. 1 / 4

<b>OGGETTO</b>	<b>CREDITO R&amp;S - GLI ULTIMI INTERVENTI DI PRASSI</b>
<b>RIFERIMENTI</b>	ART. 3 DL 145/2013; ART. 1 C. 70-72 L. 145/2018; RISPOSTE 72, 73, 86/2019; CIRC. MISE N. 38584/2019
<b>CIRCOLARE DEL</b>	<b>29/03/2019</b>

*Sintesi: in relazione al credito d'imposta per ricerca e sviluppo (come recentemente modificato dalla Legge di bilancio 2019) l'amministrazione finanziaria è recentemente intervenuta fornendo una serie di chiarimenti che possono essere così riassunti:*

- il credito non è cedibile in quanto il fruitore deve coincidere con l'effettivo beneficiario dell'agevolazione, cioè con chi ha effettuato l'investimento (interpello 72/2019)
- i costi per servizi rilevano nell'anno in cui sono sostenuti anche se capitalizzati e ammortizzati in esercizi successivi (interpello 73/2019 e 86/2019);
- la certificazione della documentazione contabile necessaria per ottenere il credito d'imposta non richiede al soggetto certificatore di operare valutazioni di carattere tecnico sull'ammissibilità delle attività svolte dall'impresa.

La disciplina del credito d'imposta per l'attività di ricerca e sviluppo nell'ambito delle imprese, è stato oggetto di numerosi interventi normativi.

## Excursus normativo

Art. 3 DL 145/2013: istituisce il credito d'imposta

Art. 1 L. n. 190/2014 (legge di stabilità 2015): modifica profondamente il credito d'imposta, impostandolo nella versione attualmente ancora fruibile

Art. 1 c. 15 L. 232/2016 (legge di bilancio 2017) ha:

- ✓ **prorogato** il periodo di maturazione del credito, estendendolo fino al 2020
- ✓ **incrementato** la percentuale di agevolazione il massimale annuo fruibile
- ✓ **esteso** l'agevolazione alla ricerca commissionata dall'estero.

Art. 1 co. 70 -72 L. n. 145/2018 (legge di bilancio 2019) ha previsto:

- ✓ 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.

## MECCANISMO APPLICATIVO DEL CREDITO R&S

L'ambito applicativo del credito ricerca e sviluppo può essere così brevemente riassunto.

<b>SOGGETTI AMMESSI</b>	Tutte le imprese, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano o dalla dimensione e dal regime contabile adottato (incluse imprese agricole ed enti non commerciali in relazione all'attività commerciale esercitata)	
<b>ATTIVITÀ DI RICERCA E SVILUPPO</b>	Ricerca fondamentale	
	Ricerca industriale	
	Sviluppo sperimentale	
<b>SPESE AGEVOLABILI</b>	<b>SPESE PER PERSONALE</b>	Qualsiasi personale impiegato nelle attività di R&S
	<b>STRUMENTI E ATTREZZ. DI LABORATORIO</b>	Quote di ammortamento delle spese di strumenti e attrezzature di laboratorio: <ul style="list-style-type: none"> <li>- nei limiti dell'importo risultante dai coefficienti di ammortamento</li> <li>- in relazione alla misura e al periodo di utilizzo per l'attività di R&amp;S</li> <li>- comunque, con un costo unitario &gt; €2.000 (al netto di IVA).</li> </ul>

## CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA – CONVEGNI

REDAZIONE FISCALE Srl - Via G.A. Longhin 103 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225  
Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613- Email: [info@redazionefiscale.it](mailto:info@redazionefiscale.it)

		Possono essere anche acquisite a titolo di: - leasing (concorrono le quote capitale dei canoni deducibili ex art.102 c.7 TUIR) - locazione/noleggio (costo rilevante = costo per il locatore x coeff. di ammortamento).
	<b>CONTRATTI DI RICERCA</b>	Contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati e con altre imprese, comprese le start up innovative. 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
	<b>PRIVATIVE INDUSTRIALI</b>	Competenze tecniche e privative industriali (anche acquisite all'esterno) relative a: invenzione industriale; topografia di prodotto a semiconduttori; nuova varietà vegetale

### DETERMINAZIONE E MISURA DEL CREDITO D'IMPOSTA

Il credito d'imposta è riconosciuto, dal 1/01/2019:

- per il **25% per la generalità delle spese**, ed al **50% per alcune spese**, in eccedenza rispetto alla media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015 (nel 2018 si applicava la sola l'aliquota del 50% per tutte le tipologie di spesa)
- sempreché siano sostenute **spese** per attività di ricerca e sviluppo **pari ad almeno € 30.000**
- nel **massimale** annuo per singola impresa di **€ 10 milioni** (nel 2018 il limite era €. 20 mil.).

### I RECENTI CHIARIMENTI

#### NON CEDIBILITA' DEL CREDITO

Nell'interpello n. 72/2019 l'Agenzia ha affermato la **non cedibilità del credito**.

Nel caso di specie.

- una società aveva maturato un credito d'imposta R&S nel 2016
- in conseguenza della crisi dei mercati aveva proceduto a cedere il punto vendita nell'ambito del quale aveva generato il credito d'imposta, senza, tuttavia, ricomprendere quest'ultimo nella cessione del ramo d'azienda;
- la società, temendo di non riuscire più ad utilizzare il credito, chiedeva se il credito potesse essere oggetto di autonoma cessione ex art. 43-bis Dpr 602/73.

#### RISPOSTA DELL'AGENZIA

Secondo l'Agenzia la **cessione non è ammessa**, posto che la norma istitutiva (art. 3 c. 8 DL 145/2013) ne prevede l'utilizzo esclusivamente in compensazione nel mod. F24.

Pertanto non si può ricorrere:

- **nè alla cessione "specificata"** dei crediti d'imposta ai sensi dell'art. 43-bis Dpr 602/73
- **nè alla cessione "generica" di un credito**, ex art. 1260 Cod. Civ., secondo cui il trasferimento può essere effettuato a patto che "il credito non abbia carattere strettamente personale o il trasferimento non sia vietato dalla legge" (RM 15/2010).

Nel caso di specie:

- ➔ **il fruitore**
- ➔ **deve coincidere con l'effettivo beneficiario dell'agevolazione**,

cioè con chi ha effettuato l'investimento.



**Operazioni straordinarie:** a soluzione diversa si giunge nel solo caso di operazioni aziendali straordinarie che prevedono, per l'avente causa, il subentro nelle posizioni attive/passive del dante causa, come avviene nel caso della cessione (e, conseguentemente, del conferimento) del ramo d'azienda che ha generato il bonus, o nel caso di altre operazioni aziendali straordinarie; l'Agenzia cita la fusione (CM 38/2002), la scissione (RM 143/2003) e la successione per decesso dell'imprenditore individuale (RM 140/2003).

### RILEVANZA DEI COSTI CAPITALIZZATI

Nell'interpello n. 73/2019 l'Agenzia interviene sul modalità di calcolo del beneficio in caso di **capitalizzazione di costi di commesse interne**, soffermandosi anche su marchi e prototipi.

Nello specifico, la società istante:

- ha svolto negli anni 2012-2017 attività di ricerca, sviluppo, progettazione, registrazione e sfruttamento di brevetti nel settore degli elettrodomestici.
- i costi di queste attività, dal punto di vista contabile, sono stati:
  - ✓ capitalizzati, in quanto sostenuti per la realizzazione di un brevetto industriale,
  - ✓ sottoposti ad ammortamento dal 2018, anno in cui il brevetto è venuto a compimento.
- ritiene che da tale anno di ultimazione della fase progettuale e di acquisizione dei brevetti i costi debbano assumere rilevanza nel calcolo del beneficio.



**Nota:** Secondo la società istante la parte di costi sostenuta nel triennio 2012-2014 non concorrerebbe a determinare la media di raffronto, che risulterebbe nello specifico pari a zero.

### RISPOSTA DELL'AGENZIA

L'Agenzia non condivide tale impostazione, evidenziando che:

- ✓ già nella CM 5/2016 (par. 2.2) è stato chiarito che l'imputazione degli investimenti a uno dei periodi d'imposta deve avvenire secondo le regole della competenza (art. 109 Tuir) come espressamente previsto dall'art. 4 c. 1 del decreto attuativo
- ✓ tale criterio è applicabile anche ai costi capitalizzati, che concorrono alla determinazione del credito di imposta al momento del loro sostenimento, indipendentemente dal processo di ammortamento
- ✓ non rilevano i diversi criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti per i soggetti Oic adopter (o IAS adopter)
- ✓ ove nelle attività agevolabili siano incluse prestazioni di servizio, resta comunque applicabile il principio di competenza di cui al comma 2 dell'articolo 109, anche se esse sono capitalizzate.

In sostanza:

- ➔ i corrispettivi delle prestazioni di servizio **concorrono a determinare l'agevolazione**, o la media di riferimento, tenendo presente la data in cui esse sono **ultimate**;
- ➔ i costi sostenuti nel triennio 2012-2014, relativi a prestazioni ultimate in tale periodo, ancorché capitalizzati e sottoposti ad ammortamento a partire dal 2018, **rilevano esclusivamente in detto triennio**, ai fini del calcolo della media.

In relazione alle spese agevolabili, l'Agenzia effettua le seguenti precisazioni.

<b>COSTO DEL BREVETTO</b>	concorre alla determinazione della spesa incrementale in misura proporzionale all'impiego dello stesso nello svolgimento di attività eleggibili
<b>MARCHIO</b>	non presenta il requisito di invenzione industriale (ex art. 3, c. 6 lett. d) del DL 145/2013) e, quindi, i relativi costi non concorrono alle spese agevolabili nè alla media triennale
<b>COSTI PER REALIZZAZIONE DI PROTOTIPI</b>	non rientrano nell'elenco tassativo del comma 6 dell'art. 3 vigente fino al 31/12/2018; è fatto salvo quanto a suo tempo chiarito nella RM 122/2017, dove fu affermato che era possibile agevolare la parte dei costi rientranti in una delle categorie agevolabili



**Nota:** tali concetti sono poi stati ribaditi anche nell'interpello 86/2019.

Per quanto riguarda il contenuto dei costi, l'Agenzia

- nel ribadire che i costi per il marchio e quelli per i materiali dei prototipi non rientrano nelle voci agevolate
- precisa (correggendo la precedente risposta 73) che i costi sostenuti per l'acquisto (anche in licenza d'uso) dei beni immateriali, assumono rilevanza solo siano utilizzati direttamente ed esclusivamente nello svolgimento di attività di ricerca e sviluppo considerate.

**DOCUMENTAZIONE**

Come indicato in precedenza la legge di bilancio 2019 ha modificato la disciplina in questione per quanto riguarda la **documentazione** da predisporre.

<b>CERTIFICA- ZIONE DEI COSTI</b>	<p>Il nuovo comma 11 dell'art. 3 DL 145/2013 contiene modifiche più formali che sostanziali.</p> <p>In relazione alla attestazione che deve <b>certificare</b>:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ l'effettivo sostenimento delle spese ammissibili</li> <li>▪ la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dall'impresa è previsto che essa debba essere rilasciata:</li> </ul> <p>→ <b>per le imprese obbligate per legge alla revisione legale dei conti</b>: dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti (collegio sindacale o revisore unico)</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 10px 0;"> <p><b>Spese non ammissibili</b>: 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)</p> </div> <p>→ <b>per le imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti</b>: alternativamente:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ da un Revisore legale (iscritto nella Sez. A del relativo Registro)</li> <li>✓ o da una società di revisione legale dei conti</li> </ul> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin: 10px 0;"> <p><b>Spese ammissibili fino a €5.000</b>: le spese sostenute per l'onorario del professionista relativo all'attività di certificazione contabile</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ sono ammesse ad incremento delle spese nel limite massimo di €. 5.000</li> <li>✓ in ogni caso nel massimale di spesa di €. 10 milioni</li> </ul> </div> <p><b>Conservazione</b>: la certificazione non va "allegata al bilancio", ma solo conservata ai fini dei controlli (in tal senso già la CM 13/2017).</p>
<b>RELAZIONE TECNICA OBBLIGA- TORIA</b>	<p>La Legge di bilancio 2019 disciplina espressamente la fase dei controlli successivi.</p> <p>In particolare il nuovo comma 11-bis prevede l'obbligatorietà:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ di redigere (e conservare) una <b>relazione tecnica</b> che illustri le finalità, i contenuti e i risultati delle attività di R&amp;S svolte in ciascun periodo d'imposta in relazione ai progetti o ai sotto progetti in corso di realizzazione;</li> <li>▪ la relazione viene predisposta da soggetti diversi a seconda che le attività di R&amp;S siano organizzate e svolte internamente all'impresa o commissionate a terzi: <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ <b>Interna</b> all'impresa: predisposta dal <u>responsabile aziendale</u> delle attività di ricerca e sviluppo ovvero dal responsabile del singolo progetto/sottoprogetto</li> <li>✓ <b>Commissionate a soggetti terzi</b>: la relazione va redatta e rilasciata all'impresa dal <u>soggetto commissionario</u> che esegue le attività di ricerca e sviluppo</li> </ul> </li> </ul>

Con la **circolare n. 38584/2019**, il MISE ha chiarito che:

- ⇒ la certificazione della documentazione contabile necessaria per ottenere il credito d'imposta **non richiede al soggetto certificatore di operare valutazioni di carattere tecnico** sull'ammissibilità delle attività svolte dall'impresa.
- ⇒ il revisore legale, nel rilasciare la certificazione si limita a verificare «l'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dall'impresa», **senza entrare su aspetti (tecnici)** che non gli competono e che restano in capo all'impresa.