

Articolo 13

(Modifiche al credito d'imposta per ricerca e sviluppo)

L'**articolo 13** modifica la disciplina del **credito d'imposta per spese di ricerca e sviluppo**, prevedendo l'abbassamento della **quota agevolabile** (salvo specifiche ipotesi) dal **50 al 25** per cento, nonché del massimo importo annualmente concedibile a ciascuna impresa da **20 a 10 milioni**; si introduce un maggior dettaglio nell'individuazione delle spese agevolabili; si prevede infine l'introduzione di adempimenti documentali per la spettanza e l'utilizzabilità del credito d'imposta.

• *Il credito d'imposta per ricerca e sviluppo*

Si ricorda in breve che l'articolo 3 del [decreto-legge n. 145 del 2013](#), come successivamente modificato nel tempo (in particolare dalla legge di bilancio 2017, legge n. 232 del 2016, e dal decreto cd. dignità, decreto-legge n. 87 del 2018) istituisce e disciplina il credito di imposta a favore delle imprese che investono in attività di ricerca e sviluppo.

Esso si applica dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e **fino a quello in corso al 31 dicembre 2020**. Destinatari dell'agevolazione sono tutte le imprese, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano e dal regime contabile adottato. La misura del credito d'imposta è pari al 50 per cento delle spese incrementalmente sostenute rispetto alla media dei medesimi investimenti calcolati secondo specifici criteri.

A seguito delle modifiche introdotte dalla legge di bilancio 2017 (commi 15 e 16 della [legge n. 232 del 2016](#)), il credito d'imposta può essere utilizzato anche dalle imprese residenti o dalle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti che eseguono le attività di ricerca e sviluppo nel caso di contratti stipulati con imprese residenti o localizzate in altri Stati membri dell'Unione europea, negli Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo ovvero in Stati con i quali è attuabile lo scambio di informazioni ai sensi delle convenzioni per evitare le doppie imposizioni (decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 220 del 19 settembre 1996).

Ai fini del riconoscimento del credito d'imposta le spese sostenute per attività di ricerca e sviluppo devono almeno ammontare a 30 mila euro, mentre l'importo massimo annuale riconosciuto a ciascun beneficiario è pari a 20 milioni di euro.

I commi 4 e 5 dell'articolo 3 elencano le attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta e quelle che, invece, non possono essere considerate tali. Il comma 6 reca l'indicazione (lettere da *a*) a *d*) delle spese ammissibili ai fini della determinazione del credito d'imposta.

Il decreto dignità (articolo 8 del decreto-legge n. 87 del 2018) ha escluso dal credito d'imposta taluni costi di acquisto - anche in licenza d'uso - di beni immateriali connessi ad operazioni all'interno del gruppo societario. Si tratta di spese relative a competenze tecniche e privative industriali. La disposizione trova applicazione a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 14 luglio 2018.

Più in dettaglio, con una prima novella, **l'articolo 13** in esame (**comma 1, lettera a**), che modifica l'articolo 3, comma 1 del decreto-legge n. 145 del 2013, interviene sulla **misura del credito d'imposta per ricerca e sviluppo**, che viene in linea generale abbassata dal **50 al 25 per cento** dell'eccedenza agevolabile.

Resta ferma la misura del **50 per cento** solo con riferimento a **specifiche spese** (di cui al **comma 6-bis**), nel caso di attività di ricerca e sviluppo organizzate internamente all'impresa, e cioè: per le spese del personale titolare di un rapporto di lavoro subordinato direttamente impiegato in tali attività di ricerca e, nel caso di attività di ricerca e sviluppo commissionate a terzi, solo per i contratti stipulati con Università, enti e organismi di ricerca nonché con startup e PMI innovative indipendenti.

Con la **lettera b**), che incide sul comma 3 del richiamato articolo 3, viene abbassato da **20 a 10 milioni** di euro **l'importo massimo annuo** concedibile a ciascuna impresa a titolo di credito d'imposta per ricerca e sviluppo.

La lettera c) modifica in più parti il comma 6 dell'articolo 3, che elenca le **spese agevolabili**.

In particolare, sostituendo la lettera *a*) del comma 6 (**lettera c), n. 1**) si chiarisce che le **spese per il personale** ammissibili al credito sono solo quelle relative a personale dipendente titolare di un rapporto di lavoro subordinato, anche a tempo determinato, che sia direttamente impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo (spesa agevolabile al 50 per cento); la disciplina vigente invece vi include genericamente le spese per il personale impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo.

Viene inoltre introdotta **lettera a-bis**) che comprende tra le spese agevolabili anche quelle per il personale titolare di rapporto di lavoro autonomo o comunque diverso dal lavoro subordinato, direttamente impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo (che, come chiarisce la relazione illustrativa, è una spesa agevolabile al 25 per cento).

Con le modifiche alla lettera *c*) del comma 6 (**lettera c), n. 2**)), sostituita con le **due nuove lettere c) e c-bis**), viene specificato l'ambito delle **spese** ammissibili al credito d'imposta sostenute **per contratti di ricerca**.

La norma vigente ammette all'agevolazione le spese per contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese, comprese le *start-up* innovative.

Per effetto delle modifiche in commento, sono ammissibili al credito d'imposta 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, agevolabile al 50 per cento per effetto delle norme in esame (**nuova lettera c**));
- § contratti stipulati con imprese residenti rientranti nella definizione di *start-up* innovative e 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 appartengano al medesimo gruppo dell'impresa committente. A tale scopo rileva il controllo a fini civilistici (ai sensi dell'articolo 2359 c.c.), inclusi 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 a fini fiscali (articolo 5, comma 5, del Testo unico delle imposte sui redditi, TUIR, di cui al D.P.R. n. 917 del 1986). Per la definizione di *start-up* innovative e PMI innovative si rinvia alla relativa [documentazione web](#), anch'essa agevolabile al 50 per cento per effetto delle norme in esame (**nuova lettera c**));
- § contratti stipulati con imprese diverse da quelle indicate nella precedente lettera c) per il diretto svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta, sempre che non appartengano al medesimo gruppo dell'impresa committente. Anche in tale caso rileva la nozione civilistica di controllo o, per le persone fisiche, la definizione fiscale; tale spesa è agevolabile al 25 per cento (**nuova lettera c-bis**)).

La **lettera c), n. 3** introduce tra le spese agevolabili (**lettera d-bis**) del comma 6) dell'articolo 3) quelle sostenute per **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 **lettera d) del comma 1** introduce un **nuovo comma 6-bis**, che individua nuovi criteri di calcolo del beneficio, in quanto le modifiche al comma 1 dell'articolo 3, come si è visto, hanno differenziato le aliquote applicabili.

In particolare, come chiarito dalla relazione illustrativa, 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 su cui applicare l'aliquota del 50 per cento e la restante quota su cui applicare l'aliquota del 25 per cento in ragione della diversa incidenza della varie tipologie di spese sulle spese complessive sostenute nel periodo agevolabile:

La quota del **50 per cento** si applica, in particolare, sulla parte delle **somme agevolabili** (ovvero sulla parte dell'eccedenza di spese in ricerca e sviluppo rispetto agli esercizi di imposta passati, ai sensi del comma 1 dell'articolo 3 del decreto-legge n. 145), **proporzionalmente riferibile alle spese per il personale e per i contratti di ricerca**, indicate nelle lettere *a*) e *c*) del comma 6 (come modificate dalle disposizioni in commento, vedi *supra*), **rispetto** alle spese ammissibili complessivamente sostenute nello stesso periodo d'imposta agevolabile; per la **parte residua**, si applica **l'aliquota del 25 per cento**.

La **lettera e) del comma 1** (aggiungendo un periodo alla fine del comma 8 dell'articolo 3), chiarisce che l'**utilizzabilità del credito d'imposta** è subordinata all'avvenuto adempimento di specifici obblighi di certificazione previsti dalla legge (successivo comma 11, come modificato dall'articolo in commento).

Il comma 8 disciplina la rilevanza a fini fiscali del credito d'imposta; esso è utilizzabile esclusivamente in compensazione (ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241) a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in cui sono stati sostenuti i costi agevolabili.

Il nuovo comma 11 dell'articolo 3 del decreto-legge n. 145 del 2013 (come sostituito dalla **lettera f) del comma 1**) subordina il **riconoscimento del credito d'imposta** - e, in virtù delle modifiche al comma 8, **l'utilizzabilità** dello stesso - ad alcuni adempimenti certificativi.

Il vigente comma 11 reca invece la disciplina dei successivi controlli, (che per effetto delle norme in esame confluisce con sostanziali modifiche nel seguente **comma 11-bis**) da svolgere sulla base di apposita documentazione contabile certificata dal soggetto incaricato della revisione legale o dal collegio sindacale o da un professionista iscritto nel Registro dei revisori legali, da allegare al bilancio. Se l'impresa non è soggetta a revisione legale dei conti ed è priva di un collegio sindacale, è comunque necessario avvalersi della certificazione di un revisore legale dei conti o di una società di revisione legale dei conti iscritti, quali attivi, nell'apposito registro. Il revisore legale dei conti o il professionista responsabile della revisione legale dei conti, nell'assunzione dell'incarico, osserva i principi di indipendenza richiesti dalla legge (ai sensi dell'articolo 10 del decreto legislativo n. 39 del 2010: detti principi sono elaborati da associazioni e ordini professionali congiuntamente al Ministero dell'economia e delle finanze e alla Consob e adottati dal Ministero dell'economia e delle finanze sentita la Consob; non risultano ancora emanati) e, in attesa della loro emanazione, quelli previsti dal codice etico

dell'*International Federation of Accountants* (IFAC). Le spese sostenute per l'attività di certificazione contabile da parte delle imprese di cui al terzo periodo sono ammissibili entro il limite massimo di euro 5.000. Le imprese con bilancio certificato sono esenti dagli obblighi previsti dal presente comma.

Con le modifiche in commento, come anticipato, il credito d'imposta è riconosciuto ed utilizzabile solo previa documentazione dell'effettivo sostenimento delle spese ammissibili, nonché del fatto che le spese corrispondono alla documentazione contabile predisposta dall'impresa.

Le predette circostanze 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, l'apposita certificazione è rilasciata da un revisore legale dei conti o da una società di revisione legale dei conti (iscritti nella sezione A del registro dei revisori legali, di cui all'articolo 8 del decreto legislativo n. 39 del 2010,; si tratta degli iscritti che al momento dell'istituzione del registro svolgono attività di revisione legale o che collaborano a un'attività di revisione legale in una società di revisione legale, o che hanno svolto le predette attività nei tre anni precedenti). Nell'assunzione di tale incarico, il revisore legale dei conti o la società di revisione legale dei conti osservano i già menzionati principi di indipendenza.

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 al minore tra quello effettivamente sostenuto e 5.000 euro; fermo restando, comunque, il limite massimo di 10 milioni di euro di importo concedibile per ciascuna impresa su base annuale.

La successiva **lettera g)** fa confluire la disciplina dei controlli successivi, con importanti modifiche, nel **nuovo comma 11-bis dell'articolo 3**.

A tale scopo, 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. La 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 sottoprogetto e deve essere controfirmata dal rappresentante legale dell'impresa ai sensi del TU in materia di documentazione amministrativa (D.P.R. n. 445 del 2000). 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.

Viene tenuto fermo, in materia di obblighi formali e documentali, quanto ulteriormente previsto nel decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 27 maggio 2015, che all'articolo 7, tra l'altro, disciplina gli obblighi di conservazione dei documenti a carico delle imprese.

La lettera h) del comma 1 effettua una modifica di coordinamento al comma 12 dell'articolo 3, che nella formulazione vigente dispone l'applicazione della disciplina penale sulle attività dei periti al revisore legale dei conti o al professionista responsabile della revisione legale dei conti, ove questi incorra in colpa grave nell'esecuzione degli atti richiesti per il rilascio della certificazione di cui al menzionato comma 11.

Con le norme in esame si sostituisce il riferimento al revisore legale o al professionista responsabile con quello al generico "soggetto incaricato" della predetta attività.

Il comma 2 individua la **decorrenza delle modifiche** apportate con le norme in esame. Queste si applicano, in linea generale, dal **periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018**.

Tuttavia, in **deroga** al principio di irretroattività delle norme tributarie sancito all'articolo 3 dello statuto dei contribuenti (legge n. 212 del 2000), si applicano già al periodo d'imposta in corso alla suddetta data del 31 dicembre 2018 le norme che riguardano gli **adempimenti documentali** per la spettanza e l'utilizzabilità del credito d'imposta e il regime dei controlli successivi (lettere e), f), g) del comma 1).

Il comma 3 reca una **norma interpretativa** della disposizione (comma 1-bis dell'articolo 3 del decreto-legge n. 145 del 2013) che riconosce il credito d'imposta in parola ai soggetti residenti commissionari che eseguono attività di ricerca e sviluppo per conto di imprese residenti o localizzate in altri Stati membri dell'Unione europea, negli Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo ovvero in Stati compresi con i quali è attuabile lo scambio di informazioni ai sensi delle convenzioni per evitare le doppie imposizioni (decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 220 del 19 settembre 1996).

Tale norma si interpreta nel senso che, ai fini del calcolo del credito d'imposta attribuibile, assumono rilevanza esclusivamente le spese ammissibili relative alle attività di ricerca e sviluppo svolte direttamente e in laboratori o strutture situati nel territorio dello Stato.