

**Paolo Villa**

dottore commercialista – revisore legale

**CREDITO D'IMPOSTA PER INVESTIMENTI IN ATTIVITA' DI  
RICERCA & SVILUPPO – ATTIVITA' DI REVISIONE E  
CERTIFICAZIONE**

**Informative e news per la clientela di studio**

---

Credito d'imposta per investimenti in attività di ricerca & sviluppo – attività di revisione  
e certificazione

pag. 2

## Informative e news per la clientela di studio

---

### **CREDITO D'IMPOSTA PER INVESTIMENTI IN ATTIVITA' DI RICERCA & SVILUPPO – ATTIVITA' DI REVISIONE E CERTIFICAZIONE**

Il Decreto Legge 23 dicembre 2013, n. 145 ha istituito un **credito d'imposta a favore delle imprese che investono in attività di ricerca e sviluppo** per il triennio 2014-2016, successivamente ampliato al periodo 2015-2019 dalla legge di stabilità 2015 (art. 1 comma 35 della legge 23 dicembre 2014, n. 190) e quindi ulteriormente esteso fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2020 dalla legge 11 dicembre 2016, n. 232.

Il credito d'imposta, che deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale sono stati sostenuti i costi, **è utilizzabile esclusivamente in compensazione** ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997 n. 241. Val la pena evidenziare che, per le caratteristiche del credito d'imposta in esame, non si applica la preclusione di cui all'art. 31 del decreto legge 31 maggio 2010, n.78, che prevede un divieto di compensazione in presenza di debiti iscritti a ruolo per imposte erariali e accessori di ammontare superiore a 1.500 euro. La compensazione può avvenire "subordinatamente all'avvenuto adempimento degli obblighi di certificazione previsti al comma 11", ossia solo dopo l'emissione della relazione di certificazione, di cui si dirà ampiamente nel seguito (legge 30 dicembre 2018 n. 145 art. 1 comma 70 lettera e)).

La disciplina agevolativa ha formato oggetto di importanti interventi modificativi e integrativi, oltre che dalle norme citate, anche per opera del decreto legge n. 87 del 2018 (c.d. decreto dignità) e da ultimo dalla legge 30 dicembre 2018 n. 145 (art. 1 commi 70-72).

Si ricorda inoltre che con il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dello sviluppo economico, del 27 maggio 2015 sono state adottate le disposizioni applicative necessarie al funzionamento del credito d'imposta per ricerca e sviluppo nonché, fra l'altro, le modalità di verifica e controllo dell'effettività delle spese sostenute.

L'agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in materia con le circolari n. 5/E del 16 marzo 2016, n. 13/E del 27 aprile 2017, n. 10/E del 16 maggio 2018 e 8/E del 10 aprile 2019.

I **costi eleggibili al credito d'imposta e la misura dell'agevolazione concedibile** hanno subito diverse modificazioni dalle leggi citate e pertanto si applicano in maniera differente nei diversi anni di richiesta dell'agevolazione: cercando di riassumere:

- Per il periodo 2015-2016, i costi eleggibili sono stati (si riporta una descrizione sommaria):
  - a) Costi relativi al personale altamente qualificato, sia dipendente che in rapporto di collaborazione con l'impresa;
  - b) Quote di ammortamento o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio;
  - c) Spese relative ai contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca o organismi equiparati;
  - d) Competenze tecniche e private industriali

e la misura dell'agevolazione, fino ad un importo massimo di euro 5 milioni per ciascun beneficiario, a condizione che la spesa complessiva ammonti ad almeno 30.000 euro ed ecceda la media dei

medesimi investimenti effettuati nel triennio 2012-2014, è riconosciuta nella misura del 50% della spesa incrementale relativa ai costi di cui alle lettere a) e c) e del 25% per quella di cui alle lettere b) e d).

- Per il periodo 2017-2018, a seguito della modifica introdotta dalla legge 11 dicembre 2016, n. 232, i costi eleggibili sono stati (si riporta una descrizione sommaria):

- a) Personale impiegato nell'attività di ricerca e sviluppo (è stato pertanto eliminato il requisito dell'"alta qualificazione");
- b) Quote di ammortamento o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio;
- c) Spese relative ai contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca o organismi equiparati;
- d) Competenze tecniche e privative industriali

e la misura dell'agevolazione, fino ad un importo massimo di euro 20 milioni per ciascun beneficiario (prima era 5 milioni), a condizione che la spesa complessiva ammonti ad almeno 30.000 euro ed ecceda la media dei medesimi investimenti effettuati nel triennio 2012-2014, è riconosciuta nella misura del 50% dell'intera spesa incrementale (quindi anche sulle voci di spesa b) e d)).

- Per il corrente esercizio 2019 e per il prossimo 2020, a seguito della modifica della legge 30 dicembre 2018 n. 145, i costi eleggibili sono:

- a) Personale dipendente titolare di un rapporto di lavoro subordinato, anche a tempo determinato, direttamente impiegato nell'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;

- b) Quote di ammortamento delle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio, nei limiti dell'importo risultante dall'applicazione dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministro delle finanze del 31 dicembre 1988, recante coefficienti di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali impiegati nell'esercizio di attività commerciali, arti e professioni, pubblicato nel supplemento ordinario alla Gazzetta Ufficiale n. 27 del 2 febbraio 1989, in relazione alla misura e al periodo di utilizzo per l'attività di ricerca e sviluppo e comunque con un costo unitario non inferiore a 2.000 euro al netto di iva;

- 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;

d) Competenze tecniche e privative industriali relative a un'invenzione industriale o biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale, anche acquisite da fonti esterne;

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.

La misura dell'agevolazione, fino ad un importo massimo di euro 10 milioni per ciascun beneficiario (quindi ridotta dai 50 milioni dei periodi precedenti), a condizione che la spesa complessiva ammonti ad almeno 30.000 euro ed ecceda la media dei medesimi investimenti effettuati nel triennio 2012-2014, è riconosciuta nella misura del 50% della spesa incrementale relativa ai costi di cui alle lettere a) e c) e del 25% per la parte residua (mentre per i due anni precedenti era al 50% su tutte le tipologie di costo).

Si dà evidenza che la legge 30 dicembre 2018, n. 145, ha introdotto inoltre un obbligo di predisposizione di una relazione tecnica che illustri le finalità, i contenuti e i risultati delle attività di ricerca e sviluppo svolte.

La norma, fin dal decreto 23 dicembre 2013, n. 145 che ha istituito la disciplina agevolativa sul credito d'imposta per ricerca e sviluppo, ha previsto che **la documentazione contabile dei costi di ricerca e sviluppo sostenuti dall'impresa richiedente sia assoggettata ad una revisione e certificazione da parte di un terzo soggetto qualificato**: prevede infatti il citato decreto, al comma 10 dell'articolo 3, che *" I controlli sono svolti sulla base di apposita documentazione contabile certificata dal soggetto incaricato della revisione legale o dal collegio sindacale o da un professionista iscritto nel registro della revisione legale di cui al decreto legislativo n. 39 del 2010. Tale certificazione va allegata al bilancio. Le imprese non soggette a revisione legale dei conti e prive di un collegio sindacale devono comunque avvalersi della certificazione di un revisore legale dei conti o di una società di revisione legale dei conti iscritti quali attivi nel registro di cui all'articolo 6 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39. Il revisore o professionista responsabile della revisione, nell'assunzione dell'incarico, osserva i principi di indipendenza elaborati ai sensi dell'articolo 10 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39 e, in attesa della loro emanazione, dal codice etico dell'IFAC. Le spese sostenute per l'attività di certificazione contabile da parte delle imprese di cui al precedente periodo sono ammissibili entro il limite massimo di euro 5.000"*. Il comma 11 del medesimo articolo 3 prevede inoltre che *"Nei confronti del revisore legale dei conti che incorre in colpa grave nell'esecuzione degli atti che gli sono richiesti per il rilascio della certificazione di cui ai commi 8 e 9 si applicano le disposizioni dell'articolo 64 del codice di procedura civile"*.

Con riferimento alla “*apposita documentazione*” oggetto dell’attività di revisione il decreto attuativo del 27 maggio 2015 ha previsto, all’art. 7 (Documentazione) quanto segue: “1. I controlli sono svolti dall’Agenzia delle entrate 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, di cui al decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39. Tale certificazione deve essere allegata al bilancio.* 2. *Le imprese non soggette a revisione legale dei conti e prive di un collegio sindacale devono comunque avvalersi della certificazione di un revisore legale dei conti o di una società di revisione legale dei conti iscritti quali attivi nel registro di cui all’art. 6 del citato decreto legislativo n. 39 del 2010. Il revisore legale dei conti o il professionista responsabile della revisione legale dei conti, nell’assunzione dell’incarico, osserva i principi di indipendenza elaborati ai sensi dell’art. 10 del citato decreto legislativo n. 39 del 2010, e, in attesa della loro emanazione, quelli previsti dal codice etico dell’International Federation of Accountants (IFAC).* 3. *Le imprese con bilancio certificato sono esenti dagli obblighi previsti dai precedenti commi.* 4. *Nei confronti del revisore legale dei conti o del professionista responsabile della revisione legale dei conti che incorre in colpa grave nell’esecuzione degli atti che gli sono richiesti per il rilascio della certificazione di cui all’art. 7 del presente decreto si applicano le disposizioni dell’art. 64 del codice di procedura civile.* 5. *In ogni caso, le imprese beneficiarie sono tenute a conservare con riferimento ai costi sulla base dei quali è stato determinato il credito d’imposta di cui al presente decreto, tutta la documentazione utile a dimostrare l’ammissibilità e l’effettività degli stessi e, in particolare:*

*a) per quanto riguarda i costi del personale di cui all’art. 4, comma 1, lettera a), 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 dell’attività di ricerca e sviluppo;*

*b) per quanto riguarda gli strumenti e le attrezzature di laboratorio di cui all’art. 4, comma 1, lettera b), la dichiarazione del legale rappresentante dell’impresa, ovvero del responsabile dell’attività di ricerca e sviluppo, relativa alla misura e al periodo in cui gli stessi sono stati utilizzati per l’attività di ricerca e sviluppo;*

*c) per quanto concerne i contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese, comprese le start-up innovative, di cui all’art. 4, comma 1, lettera c), i contratti e una relazione sottoscritta da detti soggetti concernente le attività svolte nel periodo d’imposta cui il costo sostenuto si riferisce.”*

A seguito delle modifiche introdotte dalla legge 30 dicembre 2018, n. 145, comma 70:

- con effetto dal credito d’imposta relativo ai costi di ricerca e sviluppo sostenuti nell’esercizio in corso al 31 dicembre 2018, anche le imprese obbligate per legge al controllo legale dei conti, in precedenza esonerate, sono tenute alla certificazione dei costi di ricerca e sviluppo;
- inoltre tale certificazione diviene condizione formale obbligatoria per il riconoscimento e l’utilizzo del credito d’imposta.
- Infine è specificato che la certificazione del revisore deve attestare “l’effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dall’impresa”.

Diversi aspetti inerenti l’attività di certificazione dei costi di ricerca e sviluppo per il riconoscimento del credito d’imposta sono stati chiariti dalle circolari emesse dall’Agenzia delle Entrate.

Con riferimento all’attività di certificazione, la **Circolare 5/E del 16 marzo 2016** ha chiarito che:

1. I costi sostenuti per l'attività di ricerca e sviluppo sono ammissibili indipendentemente dal trattamento contabile e quindi dalla eventuale capitalizzazione degli stessi;
2. Le disposizioni normative non stabiliscono un contenuto minimo né uno schema predefinito per la predisposizione della certificazione, pertanto il documento può essere emesso in forma libera ma deve contenere, in ogni caso, l'attestazione della regolarità formale della documentazione contabile e dell'effettività dei costi sostenuti (e come appena detto, a seguito delle modifiche introdotte dalla legge 30 dicembre 2018 n. 145, dal 2018 anche la corrispondenza delle spese ammissibili alla documentazione contabile);
3. Gli obblighi documentali e di certificazione, oltre a riguardare gli investimenti realizzati nel periodo di imposta in relazione al quale le imprese intendono beneficiare dell'agevolazione, sussistono anche in riferimento agli investimenti pregressi sulla base dei quali è calcolato l'incremento agevolabile ai fini della determinazione del credito d'imposta;
4. La documentazione va certificata entro la data di approvazione del bilancio ovvero, per i soggetti non tenuti all'approvazione del bilancio, entro il termine di 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio.
5. In via orientativa e non esaustiva, viene suggerita la documentazione a supporto da conservare in relazione alle diverse tipologie di costi eleggibili:
  - 5.1. Per quanto concerne le spese relative al "personale altamente qualificato", la lettera a) del comma 5 citato richiede 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 o dal responsabile dell'attività di ricerca e sviluppo. In ragione del fatto che il personale impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo con un rapporto di collaborazione, compresi gli esercenti arti e professioni, deve svolgere la propria attività presso le strutture della impresa beneficiaria (nei termini specificati nel precedente paragrafo 2.2.1), si ritiene che la medesima tipologia di documentazione debba essere predisposta anche per i costi sostenuti per remunerare il suddetto personale. La compilazione dei "fogli di presenza nominativi" può essere sostituita da un documento riepilogativo (ad esempio, con cadenza mensile) che riporti le ore impiegate nell'attività di ricerca e sviluppo, firmato dal legale rappresentante ovvero dal responsabile dell'attività di ricerca e sviluppo, e controfirmato dal soggetto che certifica la documentazione contabile.
  - 5.2. Per quanto riguarda la documentazione relativa ai costi per "strumenti e attrezzature di laboratorio", in base alla lettera b) del comma 5 dell'articolo 7 del decreto attuativo, è necessaria la dichiarazione del legale rappresentante dell'impresa ovvero del responsabile dell'attività di ricerca e sviluppo relativa alla misura e al periodo in cui "strumenti e attrezzature" sono stati utilizzati per la suddetta attività, al fine di attestare correttamente le modalità attraverso le quali tali beni sono stati imputati al progetto di ricerca;
  - 5.3. Quanto alla documentazione a supporto dei costi relativi alla c.d. ricerca "extra-muros", a mente della lettera c) del comma 5 dell'articolo 7 citato, sono necessari i contratti stipulati con università, enti di ricerca o organismi equiparati e gli altri soggetti (comprese le start-up innovative), nonché una relazione sottoscritta dai soggetti commissionari concernente le attività svolte nel periodo di imposta cui il costo sostenuto si riferisce.
  - 5.4. Infine, stante la mancanza di un'espressa indicazione nel comma 5 dell'articolo 7 del decreto attuativo della documentazione comprovante le spese per "competenze tecniche" e "privative industriali", si ritiene, con riferimento alle prime, che l'impresa debba predisporre la medesima documentazione prevista, dalla lettera a) del comma 5 dell'articolo 7, per le spese relative al personale altamente qualificato (i.e., fogli di presenza nominativi). Quanto alla documentazione comprovante le spese per "privative industriali", nell'ipotesi in cui siano acquisite da terzi, si ritiene che costituisca valida documentazione a supporto i relativi contratti e una relazione, firmata dal

legale rappresentante dell'impresa beneficiaria ovvero dal responsabile dell'attività di ricerca e sviluppo, concernente le attività svolte nel periodo di imposta cui il costo sostenuto si riferisce.

- 5.5. è necessario che le imprese beneficiarie conservino, oltre alla documentazione idonea a dimostrare, in sede di controllo, l'ammissibilità, l'effettività e l'inerenza delle spese sostenute, anche un prospetto, con l'elencazione analitica degli investimenti realizzati nei periodi di imposta precedenti ed utilizzati per la base di calcolo della quota incrementale che determina l'ammontare del credito di imposta.

La **Circolare 13/E del 27 aprile 2017** ha chiarito fra l'altro che:

1. è stato eliminato, per i costi del personale, il requisito secondo cui detto personale doveva essere anche "altamente qualificato".
2. Ai fini della valorizzazione delle spese per il personale, nell'ambito della retribuzione lorda vanno ricompresi anche la quota di trattamento fine rapporto, gli straordinari, i premi di produzione e altre forme di incentivazione a breve e a lungo termine, oltre i contributi a carico dell'azienda;
3. L'utilizzo in compensazione del credito d'imposta non soggiace all'obbligo di apposizione del visto di conformità;
4. L'"allegazione al bilancio" prevista dalla normativa va intesa nel senso che i soggetti tenuti alla redazione del bilancio non devono materialmente allegare al bilancio d'esercizio, depositato presso il registro delle imprese, la documentazione contabile oggetto di certificazione, in quanto è sufficiente che sia conservata e resa disponibile al momento del controllo;
5. Il mancato rispetto del termine entro cui deve essere certificata la documentazione contabile non inficia il diritto al credito d'imposta e costituisce una violazione meramente formale non sanzionabile;
6. Parimenti non inficia il diritto al credito d'imposta la mancata "allegazione" al bilancio nei termini della certificazione contabile: tale violazione costituisce tuttavia una violazione di natura formale alla quale si rende applicabile la sanzione da 250 a 200 euro;
7. Il prospetto riepilogativo dei costi del triennio 2012-2014 di confronto non è oggetto di certificazione (ma la spese di tale periodo sottostanno agli obblighi documentali e di certificazione).

La **Circolare 8/E del 10 aprile 2019** ha chiarito fra l'altro che:

1. A seguito dell'introduzione fra le spese ammissibili, dall'anno 2019, dei costi per l'acquisto di materiali, forniture e altri prodotti analoghi direttamente impiegati nelle attività di ricerca e sviluppo, il parametro storico dovrà conseguentemente essere ricalcolato aggiungendo i medesimi costi sostenuti nel triennio 2012-2014;
2. Viene chiarito ed esemplificato il criterio di calcolo dell'agevolazione spettante;
3. Viene precisato, richiamando la Circolare del 15 febbraio 2019, n. 38584, che non è richiesta al revisore incaricato alcuna valutazione di carattere tecnico in ordine all'ammissibilità al credito d'imposta delle attività di ricerca e sviluppo svolte dall'impresa;
4. Viene precisato che l'attività di certificazione non può essere svolta con criteri di selezione a campione dei documenti o dei contratti da verificare;
5. Viene precisato il contenuto (esemplificativo) della nuova relazione tecnica illustrativa da redigersi da parte dell'impresa.

Si rammenta infine che l'attività di revisione soggiace agli obblighi anticiclaggio e pertanto il revisore dovrà attuare l'adeguata verifica relativa all'incarico ai sensi di legge.