

quelli di età inferiore ai 35 anni; tale deduzione è alternativa a quella di cui al numero 2) della lettera a) del comma 1 del menzionato articolo 11, e può essere fruita nel rispetto dei limiti derivanti dall'applicazione della regola *de minimis* di cui al regolamento (CE) n. 69/2001 della Commissione, del 12 gennaio 2001, e successive modificazioni.

Il citato numero 2) della lettera a) del comma 1 dell'articolo 11 del decreto legislativo n. 446 del 1997 prevede anch'esso la deducibilità di un importo pari a 7.500 euro, su base annua, per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato, impiegato nel periodo di imposta, aumentato a 13.500 euro, per i lavoratori di sesso femminile, nonché per quelli di età inferiore a 35 anni.

In conseguenza del venire meno della facoltà di deduzione prevista dall'articolo 11, comma 1, lettera a), numero 3), viene prevista, dallo stesso comma 1085 in commento, una modifica di coordinamento al comma 4-bis.2 del medesimo articolo, nel quale i riferimenti al numero 3) vengono abrogati.

Il comma 1086 dispone l'abrogazione del comma 21 dell'articolo 1 della legge n. 190 del 2014 (legge di stabilità 2015).

La norma in argomento prevede che ai soggetti che determinano il valore della produzione netta ai sensi degli articoli da 5 a 9 del decreto legislativo n. 446 del 1997, e che non si avvalgono di lavoratori dipendenti, spetti un credito d'imposta, da utilizzare esclusivamente in compensazione, pari al 10 per cento dell'imposta lorda (IRAP).

3 CREDITI D'IMPOSTA

3.1 Modifiche alla disciplina del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo (commi 70 e 72)

Il comma 70 e seguenti operano una risistemazione della disciplina del credito

d'imposta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo, introdotta a partire dall'anno 2015 dall'articolo 3 del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2014, n. 9, come interamente sostituito dall'articolo 1, comma 35, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di stabilità 2015).

La disciplina agevolativa, si ricorda, ha già formato oggetto di importanti interventi modificativi e integrativi per opera dell'articolo 1, commi 15 e 16, della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di bilancio 2017) e per opera del decreto-legge n. 87 del 2018 (c.d. decreto dignità). 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, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 174 del 29 luglio 2015, sono state adottate le disposizioni applicative necessarie al funzionamento del credito d'imposta per ricerca e sviluppo, nonché le modalità di verifica e controllo dell'effettività delle spese sostenute, le cause di decadenza e revoca del beneficio e le modalità di restituzione in caso di fruizione indebita; la scrivente ha fornito chiarimenti in materia con le circolari n. 5/E del 16 marzo 2016, n. 13/E del 27 aprile 2017 e n. 10/E del 16 maggio 2018.

Le modifiche apportate con la legge di bilancio 2019 toccano vari profili dell'agevolazione, pur lasciandone invariati i presupposti applicativi e la natura incrementale. Viene, in particolare, disposta la riduzione dell'ammontare massimo del beneficio attribuibile in ciascun periodo d'imposta, la rimodulazione delle intensità del beneficio in ragione della tipologia delle spese ammissibili, l'inclusione tra le spese ammissibili del costo dei materiali necessari per lo svolgimento delle attività di laboratorio o per la realizzazione dei prototipi o degli impianti pilota di ricerca e sviluppo sperimentale. Vengono, poi, integrate le disposizioni relative agli oneri documentali a carico delle imprese, in particolare, rendendo generale l'obbligo della certificazione della documentazione contabile delle spese (in precedenza circoscritto, di fatto, soltanto alle "piccole imprese") e subordinando l'utilizzo in

compensazione del credito maturato all'avvenuta certificazione della documentazione delle spese rilevanti agli effetti del meccanismo di calcolo del beneficio. Viene, inoltre, introdotto a carico dell'impresa che intende avvalersi del credito d'imposta l'onere della predisposizione di una relazione tecnica che illustri le finalità, i contenuti e i risultati delle attività di ricerca e sviluppo svolte.

Nel dettaglio delle norme in parola, con la lettera a) del citato comma 70, viene reintrodotta una differenziazione del beneficio in ragione della tipologia di spese ammissibili. In particolare, la percentuale del 50 per cento, attualmente applicabile su tutta l'eccedenza agevolabile (i.e., eccedenza delle spese ammissibili rispetto alla media del triennio 2012-2014) viene mantenuta, nel caso di attività di ricerca e sviluppo svolte direttamente dall'impresa, solo per le spese del personale titolare di un rapporto di lavoro subordinato, anche a tempo determinato, direttamente impiegato in tali attività 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 start-up e PMI innovative indipendenti.

Al contempo, con la modifica prevista dalla lettera b) del comma 70, viene disposta la riduzione da venti a dieci milioni di euro dell'importo massimo del credito d'imposta spettante per ciascun periodo d'imposta; tale importo massimo, si ricorda, originariamente fissato a cinque milioni di euro per gli anni d'imposta 2015 e 2016 e poi elevato a venti milioni per i periodi 2017 e 2018, deve essere ragguagliato in caso di periodi d'imposta di durata inferiore o superiore ai dodici mesi.

Con le modifiche recate dalla lettera c) al comma 6 dell'articolo 3 del citato decreto-legge n. 145 del 2013, viene disposta la differenziazione, nell'ambito delle spese per il personale, tra il personale titolare di rapporto di lavoro subordinato, anche a tempo determinato, e il personale titolare di altri rapporti di lavoro diversi dal lavoro subordinato (lavoratori autonomi, collaboratori, etc.), prevedendosi, in questo secondo caso (nuova lettera a-bis) del citato comma 6), la percentuale del 25 per cento.

Analoga differenziazione di aliquota viene operata, come si è detto, per le spese relative ad attività di ricerca e sviluppo commissionate all'esterno (c.d. "ricerca *extra-muros*"). In particolare, con le modifiche apportate dalla lettera c), numero 2, la ricerca commissionata viene distinta tra quella affidata a Università, enti e organismi equiparati, nonché a imprese rientranti nella definizione di start-up e PMI innovative, alla quale si applicherà dunque l'aliquota del 50 per cento, e quella affidata ad altri soggetti, alla quale si applicherà l'aliquota ridotta del 25 per cento. Anche nel nuovo assetto, viene però confermato, per il caso in cui il contratto di ricerca sia stipulato con un'altra impresa, la condizione che deve trattarsi di impresa non appartenente al gruppo dell'impresa committente; resta ferma, infatti, la regola, agli effetti dell'applicazione del credito d'imposta, della riqualificazione in ricerca *intra-muros* dei contratti di ricerca infra-gruppo, stipulati cioè con altre imprese appartenenti al medesimo gruppo. Sul punto, si rinvia a quanto già chiarito nella circolare n. 5/E del 2016 (par. 2.2.3) e nella successiva circolare n. 13/E del 2017 (par. 4.4).

In merito alla definizione di organismo di ricerca, nel precisare che non esiste un elenco di soggetti accreditati come tali presso il Ministero dello sviluppo economico agli effetti del credito d'imposta in oggetto, si ricorda che ai fini in questione possono assumere tale qualifica esclusivamente i soggetti in possesso dei requisiti di cui ai punti da 17 a 20 del paragrafo 2 della Comunicazione della Commissione Europea (2014/C 198/01), a prescindere dalla natura giuridica e dalla denominazione formalmente assunta dal soggetto. Peraltro, si ricorda che, anche in presenza di un organismo di ricerca con i requisiti fissati dalla citata Comunicazione, ai fini dell'ammissibilità delle spese sostenute è pur sempre necessario verificare, sulla base del contratto stipulato tra l'impresa e l'organismo di ricerca e delle altre risultanze fattuali e documentali, che le attività svolte rientrino tra quelle di ricerca e sviluppo ammissibili.

Per quanto concerne le tipologie di spese ammissibili per il calcolo del beneficio,

con la modifica introdotta dal numero 3 della citata lettera c) del comma 70, viene ora data rilevanza anche ai costi sostenuti per l'acquisto di 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; si precisa che tale novità produce effetto a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018, restando ferma l'esclusione di tali spese nei periodi di imposta precedenti.

Naturalmente, ai fini del calcolo del beneficio, stante il principio di omogeneità dei dati da porre a raffronto, a partire dal periodo d'imposta 2019, tenuto conto dell'inclusione, tra le voci rilevanti, anche delle spese per i materiali, il parametro storico dovrà essere conseguentemente ricalcolato aggiungendo i medesimi costi sostenuti nel triennio 2012-2014. Tuttavia, per espressa previsione della nuova norma, nell'ipotesi in cui l'inclusione della nuova tipologia di spese nel calcolo della media storica e dei nuovi investimenti determini uno svantaggio (vale a dire una riduzione dell'eccedenza agevolabile) è data facoltà all'impresa di rinunciare a tale inclusione.

La modifica recata dalla lettera d) del comma in esame consiste nell'introduzione di un nuovo criterio di calcolo del beneficio spettante, resosi necessario per tener conto della differenziazione delle aliquote applicabili sulle diverse tipologie di spese ammissibili. Il nuovo criterio non interferisce con la formazione del parametro storico (media del triennio 2012-2014), nel senso che non si rende necessario procedere alla sua distinzione in ragione delle diverse aliquote applicabili sulle categorie di spese ammissibili. In particolare, 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 di essa 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

delle varie tipologie di spese sulle spese complessive sostenute nel periodo agevolabile.

Esempio

Si ipotizzi, per semplicità, che un'impresa, nel periodo di imposta 2019, svolga attività di ricerca e sviluppo ammissibili sostenendo solo spese di personale per un ammontare complessivo pari a euro 500, così suddivise:

a) 300 (pari al 60 per cento della spesa totale) a titolo di spese per il personale dipendente;

b) 200 (pari al 40 per cento della spesa totale) a titolo di spese per il personale titolare di un rapporto di lavoro autonomo.

Si ipotizzi, inoltre, che la media degli investimenti in attività di ricerca e sviluppo effettuati nel periodo 2012-2014 sia pari a 100 e che, dunque, l'eccedenza agevolabile (investimenti incrementali) risulti pari a 400 (500-100).

Ai fini del calcolo del beneficio, in considerazione della circostanza che nel 2019 le spese agevolabili con la percentuale del 50 per cento (personale dipendente) incidono nella misura del 60 per cento sulle spese totali agevolabili e quelle agevolabili al 25 per cento (personale titolare di un rapporto di lavoro autonomo) incidono nella restante misura del 40 per cento, si ha:

investimenti complessivi del periodo agevolabile = 500

incidenza percentuale delle diverse voci di spese ammissibili:

- 300 (500*60 per cento) agevolabile con aliquota al 50 per cento;
- 200 (500*40 per cento) agevolabile con aliquota al 25 per cento.

Pertanto, nell'esempio ipotizzato, il credito d'imposta spettante sarà pari a 160 [(240*50 per cento)+(160*25 per cento)].

Le modifiche introdotte dalle lettere e), f), g) e h) del comma in esame riguardano gli adempimenti che le imprese devono rispettare per l'applicazione del credito

d'imposta. Al riguardo, in coerenza con quanto previsto in relazione alle altre misure agevolative rientranti nel Piano Nazionale Impresa 4.0, tali adempimenti vengono meglio definiti, anche al fine di garantire la stessa impresa in sede di successivi controlli sulla corretta applicazione del beneficio. In particolare, le nuove disposizioni estendono l'obbligo di certificazione della documentazione contabile delle spese rilevanti ai fini del calcolo del beneficio (sia del periodo agevolato e sia dei periodi di media), in precedenza previsto solo per le imprese non soggette per legge al controllo legale dei conti, a tutti soggetti beneficiari e, dunque, anche di fatto alle imprese di grandi dimensioni. All'avvenuta certificazione della documentazione contabile delle spese, inoltre, viene subordinata anche la fruizione del credito, nel senso che l'utilizzo in compensazione del credito maturato in un determinato periodo agevolabile (a decorrere dal successivo) non potrà iniziare, se non a partire dalla data in cui viene adempiuto l'obbligo di certificazione. Tale previsione si rende applicabile, è il caso di precisare, già a partire dal credito d'imposta maturato in relazione al periodo d'imposta 2018.

Con riferimento alla natura e alla funzione della certificazione richiesta si rinvia anche a quanto precisato con la Circolare 15 febbraio 2019, n. 38584, della Direzione Generale per la politica industriale, la competitività e le piccole e medie imprese del Ministero dello Sviluppo Economico, con particolare riguardo al fatto che: *“non è richiesta al soggetto incaricato della revisione legale dei conti (ovvero, nel caso di imprese non tenute al controllo legale dei conti, al soggetto qualificato cui viene richiesta la certificazione) alcuna valutazione di carattere tecnico in ordine all'ammissibilità al credito d'imposta delle attività di ricerca e sviluppo svolte dall'impresa.”*

L'attività di certificazione della documentazione contabile delle spese, quindi, deve assicurare la verifica della regolarità formale dei documenti e dei contratti rilevanti ai fini dell'applicazione della disciplina agevolativa e la loro corrispondenza alle scritture contabili e alle risultanze di bilancio. Quanto alla procedura con cui deve

essere svolta l'attività di certificazione, si ritiene, stante la natura e le finalità della stessa, che tale attività non possa essere svolta, in analogia con le attività di revisione del bilancio, con criteri di selezione a campione dei documenti o dei contratti da verificare.

Infine, sempre in materia di adempimenti formali, con la lettera g) del citato comma 70 viene introdotto l'onere, da parte dell'impresa, di predisporre una relazione tecnica illustrativa del progetto o dei progetti di ricerca e sviluppo intrapresi, del loro avanzamento e di tutte le altre informazioni rilevanti per l'individuazione dei lavori ammissibili al credito d'imposta. Al riguardo, il nuovo comma 11-*bis*) dell'art. 3 stabilisce che tale relazione, in caso di attività svolte direttamente dall'impresa, deve essere redatta 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 regolamentari in materia di documentazione amministrativa di cui al decreto del Presidente della Repubblica 27 dicembre 2000, n. 445. Nel caso di "ricerca *extra-muros*", invece, la redazione della relazione tecnica è posta a cura dello stesso soggetto cui sono state commissionate le attività di ricerca e sviluppo; con la precisazione che anche nel caso di attività commissionate all'interno del gruppo all'adempimento in questione deve comunque provvedere il soggetto commissionario.

In particolare, dalla relazione tecnica devono risultare, a titolo esemplificativo, la descrizione del progetto o del sotto-progetto intrapreso, l'individuazione delle incertezze scientifiche o tecnologiche non superabili in base alle conoscenze e alla capacità che formano lo stato dell'arte del settore e per il cui superamento si è reso appunto necessario lo svolgimento dei lavori di ricerca e sviluppo, gli elementi rilevanti per la valutazione della "novità" dei nuovi prodotti o dei nuovi processi o, nel caso di attività relative a prodotti e processi esistenti, gli elementi utili per la valutazione del grado di significatività dei miglioramenti ad essi apportati ai fini

della distinzione rispetto alle modifiche di routine o di normale sviluppo prodotto e ai fini della distinzione dei lavori di ricerca e sviluppo dalle ordinarie attività dell'impresa, quali, ad esempio, la progettazione industriale o la produzione personalizzata di beni o servizi su commessa, escluse in via di massima dalle attività ammissibili; a meno che per la loro realizzazione non si rendano necessarie attività di ricerca e sviluppo, nel qual caso, comunque, sarebbero pur sempre le sole attività ammissibili ai fini della disciplina agevolativa.

Sul punto, si ritiene opportuno sottolineare che l'attività di controllo della corretta applicazione della disciplina del credito di imposta non consiste solo nella verifica dell'effettività e dell'ammissibilità delle spese indicate dall'impresa, nonché della loro pertinenza e congruità, presupponendo anche la previa analisi dei contenuti di ricerca e sviluppo delle attività svolte ai fini della loro ammissibilità al beneficio

Si ricorda, inoltre, che, trattandosi di analisi per le quali si può rendere necessario il supporto di competenze specialistiche nei vari ambiti scientifici e tecnologici, l'Agenzia delle entrate, ai sensi dell'articolo 8, comma 2, del decreto attuativo della misura, potrà avvalersi del supporto del Ministero dello sviluppo economico per ricevere pareri tecnici in ordine sia alla qualificazione delle attività svolte dall'impresa sia in ordine alla pertinenza e alla congruità delle spese sostenute.

Il comma 71 fissa la decorrenza delle nuove disposizioni. In particolare, le modifiche di ordine sostanziale si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018 e, quindi, nella generalità dei casi, dall'anno agevolabile 2019. Le modifiche concernenti gli aspetti formali e documentali hanno, invece, effetto già a partire dagli adempimenti relativi al credito d'imposta maturato nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018.

Il comma 72 reca una disposizione di carattere interpretativo riferita alla portata della disposizione contenuta nel comma 1-bis del citato articolo 3 del decreto-legge n. 145 del 2013. Si rammenta che tale disposizione consente, a partire dal 2017, di attribuire il credito d'imposta anche al soggetto commissionario residente che

effettui lavori di ricerca e sviluppo per conto di un soggetto non residente ed è stata introdotta con la finalità di rendere comunque rilevanti, ai fini del beneficio, le attività di ricerca e sviluppo eseguite presso laboratori italiani. L'intervento operato con la norma interpretativa serve a chiarire che la fattispecie agevolativa, in questo caso, presuppone necessariamente che le attività siano eseguite direttamente dal soggetto commissionario residente in laboratori e strutture situate sul territorio nazionale, pena una evidente frustrazione della finalità della disciplina.

A tal riguardo, non può escludersi che in alcuni casi i contribuenti possano aver adottato un comportamento difforme da quello indicato, determinando il beneficio per il periodo di imposta 2017 in misura maggiore rispetto a quella spettante. In tale ipotesi, sempre che il maggior credito sia stato già utilizzato in compensazione, si ritiene configurabile l'esimente delle obiettive condizioni di incertezza interpretativa della norma e, pertanto, i contribuenti potranno regolarizzare la propria posizione secondo le ordinarie regole, senza applicazione di sanzioni, provvedendo al versamento dell'importo del credito indebitamente utilizzato in compensazione e dei relativi interessi e presentando apposita dichiarazione integrativa.

3.2 Modifiche alla disciplina del credito d'imposta formazione 4.0 (commi da 78 a 81)

I commi da 78 a 81 prorogano di un anno l'applicazione del credito d'imposta formazione 4.0, più precisamente estendendolo alle spese di formazione sostenute nel periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018. Le disposizioni in esame mantengono fermo il limite massimo annuale di 300.000 euro ed effettuano alcune rimodulazioni del credito, secondo la dimensione delle imprese: in particolare, il credito è attribuito alle piccole imprese nella misura del 50 per cento delle spese sostenute per la formazione (in luogo della precedente misura del 40 per cento); rimane ferma la misura del 40 per cento per le medie imprese e viene