

CREDITO D'IMPOSTA

**Bonus R&S,
torna l'aliquota
differenziata**

Reich e Vernassa - pagine 13 e 14

Credito d'imposta dimezzato, torna l'aliquota differenziata

**La percentuale
varia dal 25%
al 50% in base
alla tipologia
di spese sostenute**

PAGINA A CURA DI
**Emanuele Reich
Franco Vernassa**

■ La legge di Bilancio 2019 articolo 1, commi 70-72, interviene per modificare nuovamente la disciplina del credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo: le modifiche di carattere sostanziale hanno decorrenza dal periodo d'imposta 2019 (soggetti solari), mentre quelle di natura procedimentale sono applicabili già con riferimento ai costi sostenuti nell'esercizio 2018 (solari).

LA RIDUZIONE DEL LIMITE ANNUALE
Cominciando a esaminare qui le modifiche sostanziali, aventi come detto decorrenza dal 2019, si riscontra in primo luogo una significativa riduzione del limite annuale da 20 milioni a 10 milioni di euro (articolo 3, comma 3 del Dl 145/2013): il tetto più elevato di 20 milioni di euro è risultato quindi applicabile solo per il 2017 ed il 2018, considerato che fino al 2016 esso era pari a 5 milioni di euro.

LA DOPPIA ALIQUOTA (25% E 50%)
Con medesima decorrenza 2019 vi è poi un ritorno parziale alla disciplina applicabile agli esercizi 2015 e 2016, poiché è reintrodotta la duplice aliquota di incentivazione del 25% (aliquota base) o del 50% (aliquota maggiorata), a seconda della tipologia di spese sostenute (commi 1 e 6-bis dell'articolo 3 del Dl 145/13).

Il ritorno è parziale nel senso che la differenziazione introdotta non è la stessa vigente fino al 2016.

La più elevata aliquota del 50 per cento è mantenuta solo per le spese riferite a personale dipendente titolare di un rapporto di lavoro subordinato, anche a tempo deter-

minato, nonché per quelle derivanti da contratti stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, con imprese residenti rientranti nella definizione di start-up innovative, di cui all'articolo 25, Dl 179/12, ovvero di Pmi innovative, di cui all'articolo 4, Dl 3/2015, a condizione che non si tratti di imprese appartenenti al medesimo gruppo della impresa committente.

Al di fuori di queste fattispecie, l'aliquota dell'agevolazione è pari al 25 per cento.

Pare di capire che, strategicamente, vengono maggiormente incentivate le ricerche svolte all'interno delle aziende e quelle commissionate alle Università ed enti di ricerca nonché alle start up e Pmi innovative.

Come in precedenza fatto per il 2015 e 2016, sarà pertanto necessario proporzionare i due ambiti di applicazione delle aliquote al fine di calcolare il beneficio spettante, tenendo conto della necessità di distinguere le due medie 2012-2014, applicandole poi separatamente alle spese di periodo sostenute rispettivamente nei due gruppi di spese agevolabili con aliquota diversa.

Purtroppo, e questa è una significativa complicazione, non sarà possibile utilizzare le medie già utilizzate per il 2015 e 2016 perché, come anticipato, i raggruppamenti di spese agevolabili con le due aliquote non sono omogenei.

MATERIALI E FORNITURE PROTOTIPI
Unico aspetto favorevole per le imprese introdotto dalla legge 145/18 è costituito dal fatto che, innovando rispetto a precedenti interpretazioni ufficiali, si prevede ora che l'agevolazione, con l'aliquota più bassa del 25%, spetta anche per i materiali, forniture e altri prodotti analoghi direttamente impiegati anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota relativi alle fasi della ricerca industriale e dello sviluppo sperimentale. Si prevede espressamente che tale estensione non si applica nel caso in cui l'inclusione del costo dei beni ora in-

dicati tra le spese ammissibili comporti una riduzione dell'eccezione agevolabile, cosa che si può verificare qualora l'inclusione per omogeneità di tali costi nella media di raffronto 2012-2014 vada a determinare una riduzione del beneficio. Tale precisazione consente inoltre di non dovere ricalcolare la media riguardo alla novità introdotta, ove il contribuente decida di non avvalersene.

LA NORMA INTERPRETATIVA

Vi è ancora, da un punto di vista sostanziale, una norma interpretativa nel comma 72: si dispone che il comma 1-bis dell'articolo 3, Dl 145/13, concernente il riconoscimento del credito d'imposta per spese di ricerca e sviluppo ai soggetti residenti commissionerari che eseguono attività di ricerca e sviluppo per conto di imprese residenti in Ue, See ovvero in Stati compresi nell'elenco di cui al Dm 4 settembre 1996, 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.

Tale norma intende salvaguardare la finalità della norma agevolativa, colpendo possibili abusi nel caso in cui il commissionario italiano non svolga alcuna attività significativa nel territorio dello Stato, ponendosi come mero *conduit*.

© RIPRODUZIONE RISERVATA



**LE NOVITÀ
IN SINTESI**

Il credito d'imposta

È stato ridotto il limite annuale da 20 milioni a 10 milioni di euro

L'aliquota di incentivazione

È reintrodotta la duplice aliquota di incentivazione base del 25% (anche per i materiali e forniture impiegati per la realizzazione di prototipi o impianti pilota relativi alle fasi della ricerca industriale e dello sviluppo sperimentale) o del 50% solo per le spese riferite a personale dipendente titolare di un rapporto di lavoro subordinato, nonché per quelle derivanti da

contratti stipulati con università ed enti di ricerca, con imprese residenti rientranti tra le start-up innovative o di Pmi innovative purché non siano imprese appartenenti al medesimo gruppo della impresa committente

Imprese residenti

Per i soggetti residenti commissionari che eseguono attività di ricerca e sviluppo per conto di imprese residenti in Ue assumono rilevanza solo le spese relative a laboratori situati nel territorio dello Stato