

## LA CERTIFICAZIONE CONTABILE DELLE SPESE DI R&S 2019

Per le imprese che intendono fruire del credito d'imposta relativo alle **spese di R&S sostenute nel 2019** è giunto il tempo di **acquisire la certificazione della relativa documentazione contabile**, prevista dall'[articolo 3, comma 11, D.L. 145/2013](#) come integralmente sostituito dall'[articolo 1, comma 70, lettera f\), L. 145/2018](#) (c.d. Legge di Bilancio 2019).

**Il termine di predisposizione della certificazione contabile** risulta infatti strettamente collegato all'iter di approvazione del bilancio dell'esercizio in cui trovano rappresentazione le relative spese ammissibili.

Nel dettaglio, in base alla [circolare AdE 5/E/2016](#), la certificazione contabile deve essere rilasciata:

- **entro la data di approvazione del bilancio d'esercizio** del periodo d'imposta di effettuazione degli investimenti ammissibili

oppure

- **entro 120 giorni dalla chiusura del periodo d'imposta di effettuazione degli investimenti ammissibili**, per le sole imprese non soggette all'approvazione del bilancio.

Il mancato rispetto del termine di certificazione della documentazione contabile rappresenta tuttavia una violazione meramente formale non sanzionabile e non pregiudica il diritto al credito di imposta.

La tempestività di acquisizione della certificazione contabile assume tuttavia importanza cruciale alla luce del ruolo conferitole dalla Legge di Bilancio 2019, già a decorrere dal periodo d'imposta 2018, di condizione formale a cui è subordinato sia il riconoscimento, sia l'utilizzo del credito d'imposta.

**L'utilizzo in compensazione del credito R&S maturato nel 2019** potrà infatti avvenire esclusivamente a **partire dalla data in cui viene adempiuto l'obbligo di certificazione**.

La certificazione contabile R&S deve contenere le seguenti **attestazioni**:

- **la regolarità formale della documentazione contabile** (documenti e contratti rilevanti ai fini dell'applicazione della disciplina agevolativa);
- **la corrispondenza delle spese ammissibili alla documentazione contabile predisposta dall'impresa** (scritture contabili e risultanze di bilancio);
- **l'effettivo sostenimento delle spese ammissibili di R&S**.

Resta esclusa da quanto di pertinenza del certificatore qualsiasi valutazione di carattere tecnico sull'ammissibilità dei progetti di R&S, come precisato sia dalla [circolare direttoriale Mise n. 38584 del 15.02.2019](#), sia dalla [circolare AdE 8/E/2019](#).

Nell'effettuazione delle verifiche sulle spese di R&S 2019 propedeutiche al rilascio della certificazione contabile, che devono essere svolte analiticamente in virtù della natura e delle finalità dell'attività, il revisore legale incaricato deve tenere conto delle modifiche sostanziali alla normativa apportate dall'[articolo 1, comma 70, L. 145/2018](#) e vevoli per il solo periodo d'imposta 2019.

**Corso Cobianchi, 72 • 28921 • Verbania (Vb)**  
Tel. +39 0323 51 22 11 • Fax +39 0323 51 90 00

**Via Gramsci, 1 • 28921 • Arona (No)**  
Tel. +39 0322 24 32 97 • Fax +39 0322 24 36 97  
c.f. /p.i. 01435120033

Le seguenti **modifiche sostanziali apportate dalla Legge di Bilancio 2019** non alterano i profili applicativi e la natura incrementale del credito d'imposta, **incidendo esclusivamente sulla modalità di determinazione del beneficio:**

- **la riduzione dell'ammontare massimo** del credito attribuibile a ciascuna impresa nel periodo d'imposta, da 20 milioni di euro a **10 milioni di euro;**
- **la rimodulazione delle intensità del beneficio in ragione della tipologia di 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;
- **l'introduzione di un nuovo criterio di calcolo del beneficio spettante**, in modo tale che la rimodulazione delle aliquote non comporti l'esigenza di riclassificare le spese che compongono il parametro storico.

Per quanto riguarda l'ammontare massimo annuale del credito spettante a ciascuna impresa resta salva la regola del ragguglio del limite in caso di periodi d'imposta di durata inferiore o superiore ai dodici mesi.

In relazione alla rimodulazione delle intensità del beneficio maturato nel 2019 si assiste ad una **riduzione generalizzata dell'aliquota ordinaria al 25%, preservando l'aliquota del 50% per le seguenti due fattispecie qualificate di investimenti:**

- **spese intra-muros** del personale titolare di un rapporto di lavoro subordinato, anche a tempo determinato, direttamente impiegato in attività di R&S, contrassegnate dalla nuova lettera a), dell'[articolo 3, comma 6, D.L. 145/2013](#);
- **spese extra-muros** per contratti di ricerca stipulati con università, enti e organismi di ricerca, nonché con start-up e Pmi innovative indipendenti, ovvero non appartenenti al medesimo gruppo dell'impresa committente, contrassegnate dalla nuova lettera c) dell'[articolo 3, comma 6, D.L. 145/2013](#).

Per quanto concerne l'introduzione della **nuova fattispecie di spese per materiali fra gli investimenti ammissibili sostenuti nel 2019** e di cui alla **lettera d-bis)** dell'[articolo 3, comma 6, D.L. 145/2013](#), occorre tenere in considerazione i seguenti due aspetti:

- **la sua inclusione** nel 2019 impone il ricalcolo del parametro storico di raffronto ovvero, in ragione del principio di omogeneità dei valori, richiede di considerare le spese della medesima categoria sostenute in relazione ai progetti di R&S del triennio 2012-2014;
- **la sua introduzione**, nelle spese 2019 e specularmente nel triennio 2012-2014, costituisce per l'impresa beneficiaria una facoltà nella misura in cui, per effetto del
- ricalcolo del parametro storico, ne derivi una riduzione dell'eccedenza agevolabile.

Si rammenta, **in relazione alla media del triennio**, che le [circolari AdE 5/E/2016](#) e [13/E/2017](#) precisano quanto segue: *"gli obblighi documentali e di certificazione contabile..., 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 progressi sulla base dei quali è calcolato l'incremento agevolabile ai fini della determinazione del credito di imposta"*.

Di seguito si propone una **tavola sinottica riepilogativa delle tipologie di investimenti ammissibili con le relative percentuali in vigore nel periodo d'imposta 2019**:

Tipologia di investimenti ammissibili	Misura del credito R&S
a) <b>spese del personale dipendente titolare di un rapporto di lavoro subordinato</b> , anche a tempo determinato, impiegato direttamente in attività di R&S	50 %
a-bis) <b>spese del personale titolare di rapporto di lavoro autonomo o comunque diverso dal subordinato</b> , impiegato direttamente in attività di R&S	25 %
b) quote d'ammortamento di strumenti e attrezzature di laboratorio;	25%
c) <b>spese per contratti di ricerca extra muros stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, start up innovative e Pmi innovative</b> (eccetto imprese del medesimo gruppo)	50%
c-bis) <b>spese per contratti di ricerca extra muros</b> con altre imprese (eccetto imprese del medesimo gruppo)	25%
d) <b>competenze tecniche e privative industriali</b>	25%
d-bis) <b>materiali, forniture, altri prodotti analoghi</b> direttamente impiegati nelle attività di R&S	25%

Per quanto concerne le **verifiche analitiche** sulle spese di R&S, propedeutiche al rilascio della certificazione contabile, ci si è soffermati sulle **modifiche sostanziali** alla modalità di determinazione del credito di imposta **apportate all'articolo 3 D.L. 145/2013 dalla Legge di Bilancio 2019**.

La **ratio legis** è quella di **evitare la riclassificazione delle spese sostenute nel triennio 2012-2014** in relazione alle categorie di investimenti introdotte nel 2019, **operando direttamente sull'eccedenza agevolabile**.

Come accade per i periodi d'imposta precedenti, **devono essere preliminarmente verificati i due presupposti di accesso al beneficio**:

- la presenza di **eccedenza agevolabile** (investimenti incrementali 2019);
- il raggiungimento della **soglia minima di spesa richiesta pari a 30.000 euro**.

**Il calcolo del credito d'imposta R&S 2019**, secondo il nuovo criterio, può essere **sintetizzato** per *step* come segue:

- **calcolo dell'incidenza percentuale delle spese** rispettivamente con aliquota del 50% (lettere a) e c)) e con l'aliquota del 25% (lettere b), c-bis), d) e d-bis));
- **calcolo dell'eccedenza agevolabile** (investimento incrementale) delle spese 2019 rispetto alla media 2012-2014;
- **calcolo del credito d'imposta** come sommatoria fra il prodotto dell'eccedenza agevolabile per l'incidenza percentuale e per la relativa aliquota delle spese, rispettivamente agevolabili al 50% e al 25%;
- **per le sole imprese non soggette ex lege a revisione legale dei conti, incremento del credito d'imposta in misura pari alle spese sostenute e documentate per la certificazione contabile** entro l'importo massimo di euro 5.000 e nel rispetto del limite complessivo di 10 milioni di euro.

**Corso Cobianchi, 72 • 28921 • Verbania (Vb)**  
Tel. +39 0323 51 22 11 • Fax +39 0323 51 90 00

**Via Gramsci, 1 • 28921 • Arona (No)**  
Tel. +39 0322 24 32 97 • Fax +39 0322 24 36 97  
c.f. /p.i. 01435120033

Il nuovo criterio di calcolo del credito d'imposta R&S, **valevole per il solo periodo 2019**, comporta dunque la **ripartizione della spesa incrementale agevolabile nella stessa proporzione della composizione degli investimenti ammissibili effettuati**, agevolabili al 50% (lettere a) e c)) e agevolabili al 25% (lettere b), c-bis), d) e d-bis)).

Ipotizzando che un'impresa abbia effettivamente sostenuto nel periodo d'imposta 2019 spese di R&S ammissibili per complessivi € 100.000, riferibili a costi del personale per € 90.000, di cui € 70.000 per lavoratori subordinati e € 20.000 per lavoratori autonomi o collaboratori, e a costi per contratti di ricerca con soggetti non qualificati per € 10.000 e che la media del triennio 2012-2014 ammonti a € 10.000, il **credito R&S alla stessa spettante ammonterà a € 38.250**, come di seguito determinato:

	<b>Totali</b>	<b>Spese lett. a) aliquota 50%</b>	<b>Spese lett. A-bis) aliquota 25%</b>	<b>Spese lett. c-bis) aliquota 25%</b>
<b>Dati</b>				
<b>Investimenti effettuati nel 2019 (A)</b>	<b>€ 100.000</b>	<b>€ 70.000</b>	<b>€ 20.000</b>	<b>€ 10.000</b>
<b>Media di riferimento (2012-2014) (B)</b>	<b>€ 10.000</b>			

### 1) Calcolo dell'incidenza percentuale delle spese

Incidenza % spese sul totale (C e D)  $70.000/100.000 \times 100 = 30.000/100.000 \times 100 = 30\%$  (D)  
70% (C)

### 2) Calcolo dell'eccedenza agevolabile

Eccedenza agevolabile  $€ 100.000 - 10.000 = € 90.000$   
(A-B)

### 3) Calcolo del credito d'imposta R&S 2019

Prodotto fra l'eccedenza agevolabile e l'incidenza	$€ 90.000 \times 70\% =$	$€ 90.000.00 \times 30\% =$
% delle spese (A-B)xC	$(A-B) \times C$	$(A-B) \times D$
(A-B)xD		

Aliquota R&S applicabile	50%	25%
--------------------------	-----	-----

**Credito R&S maturato nel 2019**  $€ 63.000 \times 50\% + € 27.00 \times 25\% = € 38.250$

Si rammenta infine che l'obbligo normativo di "allegazione al bilancio" della certificazione contabile va interpretato, in base alle circolari [AdE 5/E/2016](#) e [AdE 13/E/2017](#), come **obbligo di conservazione e di esibizione unitamente al bilancio della documentazione contabile certificata** ai fini degli eventuali successivi controlli e **non come materiale allegazione al bilancio d'esercizio** depositato presso il registro imprese della Camera di Commercio competente.