

Decreto Dignità

Credito d'imposta R&S: ineleggibilità dei costi sostenuti per l'acquisto di beni immateriali infragruppo

di Gian Marco Committeri (*) e Chiara Lo Re (**)

L'art. 8 del D.L. n. 87/2018 convertito dalla Legge n. 96/2018 ha modificato la disciplina del credito di imposta per le attività di ricerca e sviluppo, prevista dall'art. 3 del D.L. 23 dicembre 2013, n. 145, stabilendo che non sono agevolabili i costi sostenuti per l'acquisto, anche in licenza d'uso, delle competenze tecniche e privative industriali relative a taluni beni immateriali derivanti da operazioni intercorse con imprese appartenenti al medesimo gruppo. In deroga alle disposizioni sull'efficacia temporale delle norme tributarie dettate dall'art. 3 della Legge 27 luglio 2000, n. 212, l'esclusione dal beneficio trova applicazione dal periodo d'imposta in corso alla data del 14 luglio 2018, anche in relazione al calcolo dei costi ammissibili imputabili ai periodi d'imposta rilevanti per la determinazione della media di raffronto. Per gli acquisti effettuati in esercizi precedenti il costo rilevante va assunto al netto degli oneri già attribuiti all'impresa residente nell'ambito di progetti di ricerca effettuati dal gruppo di appartenenza. In ogni caso, a prescindere dalla circostanza che l'operazione di acquisto sia intercorsa con parti indipendenti o, fino al 2017, anche con altre imprese del gruppo, l'ammissibilità dei costi in questione resta sempre subordinata alla condizione che i beni immateriali siano direttamente ed esclusivamente utilizzati per lo svolgimento di nuovi progetti di ricerca e sviluppo da parte dell'impresa acquirente.

1. Premessa

Con l'art. 8 del D.L. 12 luglio 2018, n. 87 ("Decreto Dignità"), convertito dalla Legge 9 agosto 2018, n. 96, il legislatore torna ad occuparsi del credito d'imposta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo ("credito R&S"), prevedendo l'inammissibilità ai fini del *bonus* dei costi sostenuti per l'acquisto (anche in licenza d'uso) delle competenze tecniche e privative industriali relative ad un'invenzione industriale o biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o ad una nuova varietà vegetale anche acquisite da fonti esterne, di cui al comma 6,

lett. d) del D.L. n. 145/2013, derivanti da operazioni intercorse con **imprese appartenenti al medesimo gruppo** (1). L'obiettivo del legislatore è chiaramente quello di evitare una duplicazione del credito R&S sui medesimi costi quando l'acquisto dei beni immateriali coinvolge imprese appartenenti al medesimo soggetto economico. L'auspicio è che tale ennesima modifica da parte del legislatore non produca effetti disincentivanti per le numerose imprese che ad, oggi, hanno incrementato gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo al fine di fruire del credito d'imposta.

(*) ACP Studio - Alonzo Committeri & Partners - *Equity Partner*.

(**) ACP Studio - Alonzo Committeri & Partners - *Associate*.

(1) Per un primo commento si veda A. Mastromatteo - B.

Santacroce, "Beni immateriali infragruppo senza *bonus* Ricerca & Sviluppo", in *il fisco*, n. 31/2018, pag. 3036.

2. Credito R&S: requisiti, spese agevolabili e costi ammissibili

Con l'art. 3 del D.L. n. 145/2013 (noto come Decreto "Destinazione Italia") (2), il legislatore ha introdotto un incentivo a favore delle imprese che investono in attività di ricerca e sviluppo. Tale agevolazione rientra tra le misure introdotte dal Piano Nazionale Impresa 4.0 al fine di stimolare la spesa privata in ricerca e sviluppo, per innovare processi e prodotti e garantire la competitività futura delle imprese italiane.

Destinatario dell'agevolazione sono **tutte le imprese**, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano e dal regime contabile adottato - comprese le **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 consentito lo scambio di informazioni ai sensi delle Convenzioni contro le doppie imposizioni (3) - che hanno effettuato **investimenti privati, in attività di ricerca e sviluppo**, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al **31 dicembre 2014** e fino a quello in corso al **31 dicembre 2020**.

L'agevolazione, riconosciuta sotto forma di credito di imposta utilizzabile esclusivamente in compensazione, è commisurata, con riferimento a ciascuno dei periodi d'imposta agevolati, al **50% delle spese sostenute** in eccedenza rispetto alla media degli investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015 (c.d. **parametro storico di riferimento**). Per le imprese in attività da meno di tre periodi d'imposta, la media degli investimenti da considerare per il calcolo della spesa incrementale è calcolata sul minor periodo a decorrere dal periodo di costituzione.

Il credito R&S è riconosciuto, fino ad un **importo massimo annuale** di euro 20 milioni per ciascun beneficiario, a condizione che siano sostenute spese per attività di ricerca e sviluppo per un importo minimo di euro 30.000.

Le **attività di ricerca e sviluppo rilevanti** ai fini del credito d'imposta, sono individuate dagli

artt. 3, comma 4, del D.L. n. 145/2013 e 2 del D.M. 27 maggio 2015, e si sostanziano in:

a) **lavori sperimentali o teorici svolti**, aventi quale principale finalità l'acquisizione di nuove conoscenze sui fondamenti di fenomeni e di fatti osservabili, senza che siano previste applicazioni o usi commerciali diretti;

b) **ricerca pianificata o indagini critiche** miranti ad acquisire nuove conoscenze, da utilizzare per mettere a punto nuovi prodotti, processi o servizi o permettere un miglioramento dei prodotti, processi o servizi esistenti ovvero la creazione di componenti di sistemi complessi, necessaria per la ricerca industriale, ad esclusione dei prototipi utilizzabili per scopi commerciali e di progetti pilota destinati a esperimenti tecnologici o commerciali, quando il prototipo è necessariamente il prodotto commerciale finale e il suo costo di fabbricazione è troppo elevato per poterlo usare soltanto a fini di dimostrazione e di convalida;

c) acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica e commerciale allo scopo di produrre **piani, progetti o disegni** per prodotti, processi o servizi nuovi, modificati o migliorati. Può trattarsi anche di altre attività destinate alla definizione concettuale, alla pianificazione e alla documentazione concernenti nuovi prodotti, processi e servizi; tali attività possono comprendere l'elaborazione di progetti, disegni, piani e altra documentazione, inclusi gli studi di fattibilità, purché non siano destinati a uso commerciale; realizzazione di prototipi utilizzabili per scopi commerciali e di progetti pilota destinati a esperimenti tecnologici o commerciali, quando il prototipo è necessariamente il prodotto commerciale finale e il suo costo di fabbricazione è troppo elevato per poterlo usare soltanto a fini di dimostrazione e di convalida;

d) **produzione e collaudo** di prodotti, processi e servizi, a condizione che non siano impiegati o trasformati in vista di applicazioni industriali o per finalità commerciali.

Non si considerano, invece, attività di ricerca e sviluppo le modifiche ordinarie o periodiche apportate a prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione, servizi esistenti e altre operazioni in corso, anche quando tali modifiche apportino dei miglioramenti. Ai fini della determi-

(2) Come modificato dall'art. 1, comma 35, della Legge n. 190/2014 e dall'art. 1, commi 15 e 16, della Legge n. 232/2016. Il D.M. 27 maggio 2015 disciplina, invece, le modalità applicative del credito R&S.

(3) Tale previsione è stata introdotta dall'art. 1, comma 15, lett. b), della Legge 11 dicembre 2016, n. 232, a decorrere dal 1° gennaio 2017.

nazione del credito R&S, i costi di competenza del periodo d'imposta di riferimento, direttamente connessi allo svolgimento delle suddette attività di ricerca e sviluppo, sono individuati dagli artt. 3, comma 6, del D.L. n. 145/2013 e 4, comma 1, del D.M. 27 maggio 2015. Tali costi si suddividono in diverse categorie e possono essere tanto costi "diretti" quanto "indiretti". La rilevazione contabile non è elemento discriminante per la fruizione del beneficio: i costi potranno essere imputati al conto economico oppure capitalizzati (come oneri pluriennali o come componenti di una specifica immobilizzazione immateriale).

I **costi diretti e indiretti** afferenti alle attività di ricerca e sviluppo che assumono rilevanza ai fini del credito d'imposta si riducono ai seguenti:

- a) personale altamente qualificato (dipendente e non dipendente);
- b) strumenti e attrezzature di laboratorio;
- c) spese per contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e con altre imprese, comprese le *start-up* innovative, diverse da quelle che direttamente o indirettamente hanno un legame di controllo con l'impresa;
- d) competenze tecniche e brevetti.

Rispetto alle spese sostenute per il **personale altamente qualificato**, il costo rilevante va assunto al lordo delle imposte e dei contributi previdenziali e assistenziali di legge, in rapporto all'effettivo impiego dei lavoratori nelle attività di ricerca e sviluppo. Rilevano sia i dipendenti (indipendentemente dalla tipologia di rapporto) che i soggetti legati all'impresa da un rapporto di collaborazione, compresi gli esercenti arti e professioni (4). Per i collaboratori non soggetti a vincoli di subordinazione l'ammissibilità è subordinata alla condizione che gli stessi svolgano la propria attività presso le strutture dell'impresa. Il riferimento all'effettivo impiego nelle attività di ricerca e sviluppo postula l'adozione di idonee metodologie per la ripartizione del costo del personale che dovesse essere impiegato anche in attività "ordinarie" non agevolabili.

Con riferimento agli **strumenti e alle attrezzature di laboratorio**, vengono esclusi dai costi eleggibili quelli relativi all'impiego di beni di minore entità (costo unitario inferiore a euro

2.000 al netto dell'IVA). I beni agevolabili possono essere di proprietà (nel qual caso sono soggetti alla procedura di ammortamento) ovvero utilizzati dall'impresa tramite *leasing* finanziario ovvero locazione semplice (noleggio): nel primo caso rilevano le quote capitali dei canoni, mentre nel secondo il valore cui applicare i coefficienti di ammortamento fiscale è il costo storico del bene come risultante dal contratto ovvero da una specifica dichiarazione del locatore. L'individuazione dei beni rilevanti ai fini della determinazione della categoria di costi in esame deve essere effettuata in relazione alla destinazione del bene al progetto di ricerca da parte dell'impresa beneficiaria.

Per le spese relative a **contratti di ricerca** commissionati ad università, enti di ricerca e organismi equiparati, nonché "ad altri soggetti", comprese le *start-up* innovative, ai fini della corretta determinazione del credito di imposta, nonché dei successivi controlli, l'impresa committente dovrà acquisire dalla società commissionaria il dettaglio dei costi sostenuti supportati da adeguata documentazione. Come precisato dall'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 5/E/2016, nell'ipotesi in cui il soggetto commissionario a sua volta acquisti i risultati della ricerca da un'impresa terza, l'agevolazione - al fine di evitare un'indebita duplicazione del beneficio - spetta esclusivamente al primo committente. Nel caso di ricerca commissionata, non è necessario che l'impresa che svolge su commissione attività di ricerca abbia la predetta attività nel proprio oggetto sociale né che si serva di personale altamente qualificato; è, invece, necessario che l'impegno assunto su commissione sia coerente con l'attività effettivamente svolta dal commissionario. In merito alla quarta categoria di spese eleggibili al credito di imposta (che è poi quella interessata dalle modifiche del Decreto Dignità), ossia alle **competenze tecniche e private industriali** relative ad un'invenzione industriale o biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale, anche acquisite da fonti esterne, tali costi devono essere sostenuti nello svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo. Prima delle modifiche apportate dall'art. 8 del Decreto Dignità, tali spese risultavano eleggibili

(4) Con la risoluzione n. 55/E/2016, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che le spese sostenute dall'impresa per contratti di somministrazione relativi a personale altamente qualificato rientrano tra quelle che danno diritto al credito d'imposta in quanto, di fatto, i lavoratori possono essere considerati, per

tutta la durata del contratto, veri e propri "dipendenti" dell'impresa utilizzatrice. Per un approfondimento v. G.M. Committeri, "Credito R&S: l'Agenzia fa chiarezza su lavoro 'somministrato' e contributi ricevuti", in *Corr. Trib.*, n. 34/2016, pag. 2616.

ai fini del credito d'imposta anche nel caso di acquisto da imprese appartenenti al medesimo gruppo societario. In caso di acquisti infragruppo, l'Agenzia delle entrate aveva comunque il potere di sindacare, secondo i canoni dell'antieconomicità, la congruità dei corrispettivi pattuiti, e di applicare le regole in materia di *transfer pricing* nel caso di costi derivanti da operazioni con soggetti non residenti nel territorio dello Stato appartenenti al medesimo gruppo (5).

Ai fini dichiarativi, il credito di imposta deve essere indicato nel **quadro RU del modello di dichiarazione** relativo al periodo di imposta nel corso del quale sono stati realizzati gli investimenti agevolati, nonché nel quadro RU dei modelli di dichiarazione relativi ai periodi di imposta successivi, fino a quello nel corso del quale se ne conclude l'utilizzo.

La concessione del credito d'imposta non è subordinata ad alcuna valutazione preventiva dei progetti d'investimento. L'agevolazione è, infatti, concessa in modo automatico e nessuna istanza deve essere presentata dal contribuente né per l'ammissione al beneficio né in fase di utilizzo del credito d'imposta (6). Il diritto al credito d'imposta matura con l'esecuzione degli investimenti. La sua fruizione può iniziare non appena prende avvio il periodo d'imposta successivo a quello nel quale sono state compiute le attività di ricerca e sviluppo, secondo quanto espressamente sancito dall'art. 6 del D.M. 27 maggio 2015. La compensazione è operabile sin dal primo pagamento scadente nell'esercizio fiscale immediatamente successivo a quello in cui hanno avuto luogo le attività che hanno generato il *bonus* fiscale (7).

3. Novità introdotte dal Decreto Dignità

Le modifiche del Decreto Dignità riguardano i costi di **acquisto da fonti esterne di competenze tecniche e privative industriali** relative ad un'invenzione industriale o biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale, di cui al comma 6, lett. d) dell'art. 3 del D.L. n. 145/2013. In particolare, il comma 1 dell'art. 8 del Decreto Dignità stabilisce che i costi in questione non assumono rilevanza nella determinazione del credito R&S se l'acquisto, anche in licenza d'uso, dei

beni immateriali, deriva da **operazioni intervenute tra imprese appartenenti al medesimo gruppo**. Per espressa previsione di legge, si considerano appartenenti al medesimo gruppo le imprese controllate da un medesimo soggetto, controllanti o collegate ai sensi dell'art. 2359 del Codice civile. Per le persone fisiche, si tiene conto anche di partecipazioni, titoli o diritti posseduti dai familiari dell'imprenditore, individuati ai sensi dell'art. 5, comma 5, del T.U.I.R. (8). Pur trattandosi di una modifica che non interferisce con la determinazione dell'imponibile e dell'imposta di periodo, il legislatore, nel fissarne l'applicazione a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del Decreto Dignità (*i.e.* 14 luglio 2018), prevede espressamente la **deroga alle disposizioni sull'efficacia temporale delle norme tributarie**, dettate dall'art. 3 dello Statuto del contribuente. Ciò significa, per espressa previsione, che l'esclusione dei costi in commento rileva anche in relazione ai periodi d'imposta da considerare nel calcolo della media di raffronto per quantificare il *bonus* dell'esercizio in corso al 14 luglio 2018. Quindi, per il **calcolo del bonus relativo al 2018** (per i contribuenti "solari"), gli acquisti infragruppo non rilevano né per il calcolo dei costi ammissibili né per quello della media di riferimento (9).

Mentre per il 2018 le novità potranno imporre ai contribuenti una rettifica del credito R&S spettante, non ancora dichiarato né ovviamente utilizzato, diversi appaiono gli effetti indotti dalle ulteriori precisazioni normative con riguardo alle annualità precedenti.

Per gli acquisti derivanti da operazioni infragruppo intervenute nel corso dei **periodi d'imposta precedenti** a quello in corso al 14 luglio 2018, infatti, il comma 2 dell'art. 8 dispone l'esclusione dai costi ammissibili della parte del costo di acquisto corrispondente ai costi già attribuiti all'impresa italiana in ragione della partecipazione ai **progetti di ricerca e sviluppo relativi ai medesimi beni oggetto di acquisto**. Lo scopo appare sempre quello di evitare una duplicazione del beneficio: se l'impresa italiana ha già avuto costi eleggibili per il credito R&S - come ripartizione di spese nell'ambito di progetti condotti dal gruppo di appartenenza - que-

(5) In tal senso v. par. 2.2.4 della circolare n. 5/E/2016.

(6) Cfr. circolare di Confindustria del 29 gennaio 2016.

(7) Cfr. G.M. Committeri, "Il credito d'imposta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo: ambito oggettivo e soggettivo", in *il fisco*, n. 13/2016, pag. 1222.

(8) Si tratta del coniuge, dei parenti entro il terzo grado e degli affini entro il secondo grado.

(9) L'esclusione dei medesimi costi anche dalla media storica di riferimento evita effetti distorsivi.

sti rappresenteranno un valore “soglia” cui confrontare il costo di acquisto delle competenze tecniche o privative industriali relative al medesimo progetto di ricerca. Solo per la parte eccedente, l'acquisto rileverà per la concessione del *bonus* fiscale. Se questa è la finalità della norma, allora va da sé che gli effetti concreti possono condurre ad una rettifica del credito R&S attribuito (e, potenzialmente, anche utilizzato) negli anni precedenti con tutte le conseguenze del caso in ordine agli aspetti dichiarativi e sanzionatori (10).

Infine, viene confermato che, in ogni caso - vale a dire a prescindere dalla circostanza che l'operazione di acquisto sia intercorsa con parti indipendenti o, fino al 2017, anche con altre imprese del gruppo - l'ammissibilità dei costi in questione è pur sempre subordinata alla condizione che i beni immateriali siano direttamente ed esclusivamente utilizzati per lo svolgimento di **nuovi progetti di ricerca e sviluppo** da parte dell'impresa acquirente. Si tratta di precisazione che nulla aggiunge rispetto all'impianto complessivo della disciplina del credito R&S.

A ben vedere, la *ratio* che ha guidato l'intervento normativo è evidentemente quella di contrasta-

re il fenomeno della duplicazione del credito di imposta sul medesimo costo che si verificherebbe tra soggetti appartenenti al medesimo gruppo societario, e ciò in coerenza, secondo l'Amministrazione finanziaria, con quanto previsto dalla disciplina del c.d. *Patent Box* nell'ambito della quale le operazioni di acquisto di *intangibles* impattano negativamente sulla detassazione dei redditi derivanti dallo sfruttamento economico dei beni immateriali ottenuti dall'attività di ricerca (11). In tal senso si era peraltro già espressa l'Agenzia delle entrate, con le circolari n. 5/E del 16 marzo 2016 e n. 10/E del 16 maggio 2018, ribadendo che le operazioni di riorganizzazione poste in essere tra soggetti appartenenti al medesimo gruppo o tra parti correlate non possono determinare la duplicazione dell'agevolazione sul medesimo investimento in quanto un costo può concorrere alla determinazione del credito d'imposta in uno solo dei periodi agevolati. Lo scopo del Decreto Dignità è, quindi, quello di evitare che la circolazione di tali *asset* all'interno del gruppo generi la maturazione di un credito d'imposta in assenza di un effettivo incremento di spese in attività di ricerca e sviluppo.

(10) Sul punto una conferma da parte della Agenzia delle entrate sarebbe certamente utile, magari chiarendo che per il passato comportamenti difforni non daranno origine alla irroga-

zione di sanzioni.

(11) In tal senso la Relazione del Direttore dell'Agenzia delle entrate al Decreto Dignità.