

Chiarita la non trasferibilità del credito R&S

di Gian Marco Committeri (*)

Con le risposte nn. 72, 73, 83 e 86 del marzo 2019, con la risoluzione n. 40/E/2019 e con la circolare n. 8/E/2019, l'Agenzia delle entrate torna a fornire ulteriori chiarimenti sulla disciplina del credito di imposta per le attività di ricerca e sviluppo, previsto dall'art. 3 del D.L. n. 145/2013 e sulle recenti modifiche apportate dalla Legge di bilancio 2019. Innanzitutto, viene chiarita la non trasferibilità del credito di imposta vista la natura soggettiva del *bonus*, che deve essere riconosciuto solo al soggetto che ha effettivamente sostenuto le spese per effettuare gli investimenti agevolabili, salvo i casi in cui specifiche norme giuridiche prevedano una confusione di diritti e obblighi dei diversi soggetti giuridici interessati (come, ad esempio, nel caso della fusione). Viene poi ribadito che l'imputazione degli investimenti in attività di ricerca e sviluppo a uno dei periodi di imposta di vigenza dell'agevolazione deve avvenire nel rispetto del principio di competenza previsto dall'art. 109 del T.U.I.R., per cui i costi capitalizzati concorrono alla determinazione del credito di imposta spettante nei singoli periodi agevolati, indipendentemente dal loro processo di ammortamento. L'Agenzia, inoltre, afferma che, in caso di subappalto delle attività di ricerca e sviluppo da un commissionario residente ad un'altra impresa residente, l'agevolazione spetta al soggetto che esegue la ricerca e non a quello che le commissiona. Infine, l'Amministrazione finanziaria ha affermato che le attività volte alla progettazione e realizzazione di *software* con l'utilizzo di tecnologie e conoscenze informatiche già note non rientrano tra le attività di ricerca e sviluppo rilevanti per l'applicazione del credito d'imposta.

1. Premessa

Continuano i chiarimenti dell'Agenzia delle entrate sulla disciplina del credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo.

Dopo le novità introdotte dalla Legge di bilancio 2019 (1), con quattro recenti risposte pubblicate lo scorso marzo, l'Amministrazione finanziaria fornisce ulteriori precisazioni in merito alla cessione del credito di imposta per le attività di ricerca e sviluppo ("credito R&S"), all'imputazione temporale degli investimenti agevola-

bili ai fini della determinazione del parametro storico di riferimento e, quindi, dell'incremento dei costi di ricerca e sviluppo rispetto alla media triennale e alla spettanza del *bonus* nel caso in cui le attività di ricerca vengano subappaltate. Prima di analizzare il contenuto delle risposte pubblicate dall'Agenzia delle entrate, si rende opportuno un breve richiamo alla disciplina del credito d'imposta introdotta dall'art. 3 del D.L. n. 145/2013 (c.d. Decreto "Destinazione Italia") (2).

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

(1) La Legge n. 145/2018 ha introdotto alcune modifiche alla disciplina del credito R&S, ripristinando la doppia aliquota del 25% e del 50% a seconda della tipologia di spesa e riducendo a 10 milioni di euro l'importo massimo del credito che potrà essere fruito annualmente da ciascuna impresa; per un approfondimento cfr. G.M. Committeri, "Credito d'imposta ricerca e sviluppo: ridotto l'importo massimo e ampliate le spese agevolabili", in *il fisco*, n. 4/2019, pag. 340.

(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.

2. Disciplina del credito d'imposta R&S

Tale norma ha introdotto un *bonus* a favore delle imprese (3) che, 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, hanno effettuato investimenti in attività di ricerca e sviluppo. 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 **25%** (4) **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) (5). Ai fini della determinazione del credito R&S, i costi di competenza del periodo d'imposta di riferimento, direttamente connessi allo svolgimento delle attività di ricerca e di sviluppo, sono individuati dall'art. 3, comma 6, del D.L. n. 145/2013 e dall'art. 4, comma 1, del D.M. 27 maggio 2015.

La **rilevazione contabile** non è un 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). Il credito R&S è riconosciuto, fino a un importo massimo annuo di euro 10 milioni per ciascun beneficiario, a condizione che siano sostenute spese per attività di ricerca e sviluppo per un importo minimo di euro 30.000.

3. Non trasferibilità del credito R&S

Con la **risposta n. 72** dell'8 marzo 2019, l'Agenzia delle entrate ha affermato a chiare lettere l'impossibilità di cedere il credito R&S.

Nel caso oggetto di interpello, l'istante è una società esercente attività commerciale, interamente controllata da una società in concordato pre-

ventivo, che ha svolto nel 2016 attività di ricerca e sviluppo, sostenendo costi ammissibili; il credito era stato contabilizzato nel bilancio dell'anno di competenza ed esposto nel quadro RU del Mod. UNICO SC 2017. L'istante rappresentava di aver compensato parzialmente il credito d'imposta poiché, a causa di una ridotta operatività commerciale connessa allo stato di crisi della sua controllante, la stessa aveva dovuto cedere a terzi il ramo d'azienda, comprensivo di un punto vendita, del magazzino prodotti finiti e dei contratti commerciali per la distribuzione dei prodotti all'estero. Il credito d'imposta non è stato però ricompreso nel perimetro del ramo d'azienda ceduto ed è, quindi, rimasto nella disponibilità della società istante (ovvero quella che ha effettuato le attività di ricerca e sviluppo). Data la ridotta operatività commerciale, l'istante rappresentava di non poter recuperare il residuo credito d'imposta mediante compensazione (né di poterlo chiedere a rimborso per espresso divieto normativo). La soluzione prospettata all'Agenzia delle entrate era quella di poter cedere a terzi il credito R&S al valore nominale e dedotta una *fee* quantificabile entro il dieci per cento del valore del credito stesso, rispettando le formalità richieste dagli artt. 69 e 70 del R.D. n. 2440 del 18 ottobre 1923.

Nel rigettare la soluzione prospettata dal contribuente, l'Agenzia delle entrate ricorda, innanzitutto, che, ai sensi dell'art. 3, comma 8, del D.L. n. 145/2013, il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione *ex art.* 17 del D.Lgs. n. 241/1997. Di conseguenza, **non** essendo la **possibilità** di poter convertire il *bonus* in un **rimborso**, il **credito de quo non** può essere **ceduto** ai sensi dell'art. 43-*bis* del D.P.R. n. 602/1973 (6). In particolare, secondo l'Agenzia, il rinvio espresso operato dall'art. 43-*bis* appena menzionato alle disposizioni di cui agli artt. 69 e

(3) 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 UE, 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.

(4) Al 50% solo per le spese relative a: i) personale dipendente titolare di un rapporto di lavoro subordinato, anche a tempo determinato, direttamente impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo; e ii) 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 e con imprese rientranti nella definizione di PMI innovative 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.

(5) 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 da quello di costituzione.

(6) Ai sensi dell'art. 43-*bis*, comma 1, del D.P.R. n. 602/1973 "Le disposizioni degli artt. 69 e 70 del regio decreto 18 novembre 1923, n. 2440, si applicano anche alle cessioni dei crediti chiesti a rimborso nella dichiarazione dei redditi. Il cessionario non può cedere il credito oggetto della cessione. Gli interessi di cui al primo comma dell'art. 44 sono dovuti al cessionario."

70 del R.D. n. 2440/1923 ne escluderebbe di fatto l'autonoma applicazione ai crediti d'imposta che non possono essere oggetto di rimborso. In tal senso, l'Agenzia delle entrate precisa che lo stesso art. 69 del R.D. n. 2440/1923, nel disporre l'**obbligo di notifica delle cessioni allo Stato**, subordina le medesime ai casi "in cui sono ammesse dalla legge". Parimenti, l'Amministrazione finanziaria esclude che l'agevolazione possa essere oggetto di una cessione ai sensi dell'art. 1260 c.c. - a mente del quale "Il creditore può trasferire a titolo oneroso o gratuito il suo credito, anche senza il consenso del debitore, purché il credito non abbia carattere strettamente personale o il trasferimento non sia vietato dalla legge" - posto che la disciplina del credito R&S non richiama in alcun modo tale norma del Codice civile.

Ad ulteriore sostegno della propria tesi, l'Agenzia delle entrate nega la possibilità di assimilare tale credito d'imposta all'incentivo previsto dall'art. 1 del D.L. 10 febbraio 2009, n. 5 (crediti da rottamazione auto), poiché, in quest'ultimo caso, i **fruttori** del credito sono dei meri **intermediari** tra l'Amministrazione finanziaria e gli effettivi beneficiari dell'agevolazione (7). A ben vedere, secondo l'Amministrazione finanziaria, il credito R&S non può essere oggetto di cessione in ragione della **natura** strettamente **sogettiva del beneficio**, che matura esclusivamente in capo al soggetto che effettua l'investimento.

Diverso è il caso in cui il trasferimento del credito d'imposta avvenga all'esito di operazioni che, per espressa previsione normativa, comportano una **confusione di diritti e obblighi** dei diversi soggetti giuridici interessati; ciò che avviene, ad esempio, nei casi di fusione (cfr. circolare n. 38/E/2002), successione per decesso dell'imprenditore individuale (cfr. risoluzione n. 140/E/2003), scissione (cfr. risoluzione n. 143/E/2003) ovvero nell'ambito della cessione del ramo d'azienda che ha generato il credito (8). Ebbene, la conclusione cui perviene l'Amministrazione finanziaria appare condivisibile. Difatti, in assenza di una disposizione normativa *ad hoc* che preveda la possibilità di cedere il credito d'imposta, l'art. 43-bis del D.P.R. n. 602/1973 può trovare applicazione solo per i crediti che possono essere richiesti a rimborso. Altrettanto condivisibile è l'esclusione di una ces-

sione *ex art.* 1260 c.c., poiché il credito R&S nasce proprio come un incentivo di carattere personale che, in quanto tale, dovrebbe essere riconosciuto al soggetto che avrà i benefici dell'investimento (sostanzialmente riducendone il costo netto). Non a caso l'Agenzia ammette il trasferimento del credito d'imposta solo nei casi in cui vi sia una confusione di diritti e obblighi tra un soggetto terzo e il soggetto che ha effettuato direttamente l'investimento. Peraltro, tale tesi era stata implicitamente affermata già con la circolare n. 10/E/2018, con cui l'Agenzia delle entrate, nel chiarire il trattamento del credito d'imposta in caso di operazioni straordinarie, presupponeva il trasferimento della titolarità del credito ceduto in capo al soggetto risultante dall'operazione.

4. Costi capitalizzati e rilevanza del principio di competenza

Con la **risposta n. 73** del 13 marzo 2019, l'Agenzia delle entrate torna, invece, sul tema della corretta **imputazione temporale** degli investimenti agevolabili.

Tale chiarimento arriva in risposta ad un'istanza di interpello presentata da una società che si occupa di ricerca, sviluppo, progettazione, registrazione e sfruttamento di **brevetti** nel settore degli elettrodomestici. Negli anni dal 2012 al 2017, tale società aveva sostenuto costi di investimento in ricerca e sviluppo per la realizzazione di un brevetto industriale necessario alla realizzazione di un prodotto innovativo. Da un punto di vista contabile, i costi di tale attività sono stati capitalizzati in quanto sostenuti per la realizzazione di un brevetto industriale e sottoposti ad ammortamento solo dal periodo di imposta 2018, anno in cui il brevetto è venuto a compimento. Secondo la società istante, i costi sostenuti per la realizzazione del brevetto dovrebbero essere considerati tutti di competenza dell'anno 2018 - che è l'anno di ultimazione della fase progettuale e di acquisizione dei brevetti stessi - sia ai fini della determinazione del parametro storico di riferimento che ai fini del calcolo dell'incremento dei costi in ricerca e sviluppo rispetto alla media di riferimento; quindi, la quota parte dei costi sostenuti nel triennio 2012-2014 non concorrerebbe a determinare la

(7) L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 15/E/2010, richiamata nell'ambito della risposta all'interpello in commento, ha ammesso la possibilità di cedere tale credito, trattandosi di un credito d'imposta concesso a fronte di un'anticipazione finanziaria effettuata dalle imprese costruttrici per conto dello Stato, che fungono, quindi, da mere intermediarie, precisando

che tale credito differisce da un credito d'imposta in senso stretto riconosciuto *ex lege* per finalità agevolative.

(8) La prassi citata nella risposta n. 72/2019 è relativa al credito d'imposta per gli investimenti in aree svantaggiate *ex art.* 8 della Legge 23 dicembre 2000, n. 388.

media di raffronto, che, nel caso specifico, risulterebbe pari a zero.

Ebbene, tale soluzione interpretativa non è stata accolta dall'Agenzia delle entrate, poiché l'**imputazione degli investimenti** in ricerca e sviluppo ad uno dei periodi di imposta di vigenza dell'agevolazione deve avvenire secondo le **regole generali di competenza** fiscale previste dall'art. 109 del T.U.I.R. - come disposto anche dall'art. 4, comma 1, del D.M. 27 maggio 2015, in base al quale "sono ammissibili i costi di competenza, ai sensi dell'art. 109 del testo unico (...), del periodo d'imposta di riferimento direttamente connessi allo svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili" - per cui i costi capitalizzati concorrono alla determinazione del credito di imposta spettante nei singoli periodi agevolati, **indipendentemente** dal processo di **ammortamento**.

In precedenti documenti di prassi (9), l'Agenzia delle entrate aveva già affermato tale principio, precisando che il riferimento all'art. 109 del T.U.I.R. è un criterio generale, applicabile a tutte le categorie di costo eleggibili, a prescindere dalla circostanza che il soggetto beneficiario applichi tale regola per la determinazione del proprio reddito imponibile ai fini delle imposte sul reddito. Di conseguenza, non rilevano nemmeno i diversi criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti per i soggetti *IAS adopter*. Ove nelle attività agevolabili siano incluse prestazioni di servizi, resta comunque applicabile il principio di competenza di cui all'art. 109, comma 2, del T.U.I.R. anche se tali prestazioni sono state capitalizzate; pertanto, i corrispettivi delle prestazioni di servizi concorreranno a determinare l'agevolazione o la media di riferimento tenendo presente la data in cui le prestazioni stesse sono state ultimate. Ne consegue, quindi, che i costi sostenuti nel triennio 2012-2014 e relativi a prestazioni ultimate in tale periodo, ancorché capitalizzati e sottoposti ad ammortamento in epoca successiva (nella specie, come detto, a partire dall'anno 2018), rileveranno esclusivamente in detto triennio ai fini del calcolo della media degli investimenti. Anche tale conclusione appare condivisibile.

La corretta imputazione temporale degli investimenti agevolabili secondo i principi dell'art. 109 del T.U.I.R. dovrebbe garantire, in linea di principio, una **uniformità di trattamento** ai fini del

calcolo della spesa incrementale complessiva e di quella agevolabile nei confronti dei soggetti che effettivamente hanno realizzato investimenti nel triennio 2012/2014. È infatti evidente come lo spostamento in avanti delle spese agevolabili sostenute nel triennio rilevante per il calcolo della media storica (quale effetto dell'ipotetica rilevanza delle quote di ammortamento delle spese capitalizzate) avrebbe un duplice positivo effetto per il contribuente: da un lato, farebbe ridurre la media storica e, dall'altro, farebbe aumentare le spese rilevanti per i periodi agevolabili.

L'Agenzia, facendo leva sul dato letterale della norma, ha confermato il principio della **irrelevanza** per il credito R&S del **trattamento contabile** prescelto (imputazione diretta al conto economico ovvero capitalizzazione e successivo ammortamento), evitando così che imprese che abbiano effettuato i medesimi investimenti possano giungere a quantificare un credito R&S anche significativamente differente per effetto delle scelte contabili adottate. La questione, evidentemente, non si pone per le imprese costituite successivamente al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2014 e per quelle che non hanno effettuato investimenti nel triennio di riferimento. Per le imprese neocostituite, infatti, "la media di riferimento non potrà che essere pari a zero, in quanto anch'essa andrà calcolata con riferimento ai costi sostenuti nei periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015" (10). Lo stesso dicasi per le imprese che non hanno effettuato investimenti in nessuno dei tre periodi di imposta di riferimento; in tal caso, in assenza di investimenti pregressi su cui operare il confronto, il credito di imposta è determinato sull'intero ammontare dei costi sostenuti in ciascun periodo di imposta in relazione al quale si intende fruire dell'agevolazione, calcolati secondo le regole di "competenza fiscale" dettate dall'art. 109 del T.U.I.R. (e, quindi, anche qualora per effetto della loro capitalizzazione le spese non abbiano avuto un impatto sul conto economico e non siano state fiscalmente dedotte).

5. Rettifica della risposta n. 86

Nell'ambito della risposta n. 73, l'Agenzia delle entrate ha inoltre specificato che, in relazione alle spese eleggibili per il credito R&S, il costo del **brevetto** concorre alla determinazione della spe-

(9) Circolari nn. 5/E/2016 e 13/E/2017.

(10) Cfr. Relazione illustrativa al Decreto attuativo e circolare n. 5/E/2016.

sa incrementale in misura proporzionale all'impiego dello stesso nello svolgimento di attività eleggibili. Il **marchio**, invece, rappresentando un segno che permette di distinguere i prodotti o i servizi, realizzati o distribuiti da un'impresa, da quelli di altre aziende, non presenta il requisito di invenzione industriale richiamato dall'art. 3, comma 6, del D.L. n. 145/2013 (11); ne consegue che i relativi costi non concorreranno a formare la media triennale né costituiranno spese agevolabili. Allo stesso modo non rientrano i costi per la realizzazione di **prototipi** che non sono ricompresi nell'elenco tassativo di cui al comma 6 dell'art. 3 del D.L. n. 145/2013 nella versione vigente fino al 31 dicembre 2018 (12).

Con la **risposta n. 86** del 27 marzo 2019, l'Agenzia delle entrate ha però revocato la posizione precedentemente assunta con la risposta n. 73 del 13 marzo. Confermando la soluzione prospettata in merito alla rilevanza dei costi capitalizzati in base al principio di competenza, l'Agenzia ha precisato che le indicazioni fornite non implicano in alcun modo l'ammissibilità al credito d'imposta delle attività asseritamente qualificate dal soggetto istante come attività di ricerca e sviluppo. In tal senso, l'Agenzia ricorda che, come chiarito dall'art. 8, comma 3, del D.L. n. 87/2012, i costi sostenuti per l'acquisto, anche in licenza d'uso, dei beni immateriali, di cui al comma 6, lett. d), dell'art. 3 del D.L. n. 145/2013, assumono rilevanza, tanto ai fini della calcolo della media storica e tanto ai fini del calcolo delle spese ammissibili del periodo agevolato "solo se i suddetti beni siano utilizzati direttamente ed esclusivamente nello svolgimento di attività di ricerca e sviluppo considerate ammissibili al beneficio". In sostanza, quindi, l'Agenzia non ha effettuato una apertura *tout court* ai costi sostenuti per i brevetti, che devono, anch'essi, in ogni caso, rispettare il **principio generale dell'utilizzo** nell'ambito di **attività di R&S** ammesse al beneficio.

6. Titolarità del credito R&S in caso di subappalto delle attività di ricerca e sviluppo

Con la **risposta n. 86** del 26 marzo 2019, l'Agenzia chiarisce che le attività di ricerca e sviluppo subappaltate da un commissionario residente ad altra impresa residente rilevano ai fini del credito d'imposta R&S in capo al soggetto che svolge tali attività e non a quello che le commissiona.

Nel caso di specie, la società Alfa svolge attività di ricerca e sviluppo nel settore farmaceutico e intende fruire del credito d'imposta in relazione all'attività di ricerca condotta in Italia nell'ambito della sperimentazione clinica, sia direttamente che per conto della società controllante statunitense. Ai fini dell'espletamento dell'attività di ricerca ad essa commissionata, la società Alfa sostiene sia costi per personale interno che costi per ricerca contrattuale ricompresi tra quelli agevolabili ai sensi dell'art. 3, comma 6, lett. c), del D.L. n. 145/2013. A ben vedere, l'interpello riguarda l'applicazione del comma 1-*bis* dell'art. 3 del D.L. n. 145/2013 (13), che prevede (dal 1° gennaio 2017) la possibilità di riconoscere il credito R&S anche ai **sogetti residenti commissionari** che eseguono attività di ricerca e sviluppo per conto di imprese residenti o localizzate in altri Stati membri dell'Unione Europea, in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo ovvero in Stati compresi nell'elenco di cui al D.M. 4 settembre 1996. Tale previsione, come disposto dalla Legge n. 145/2018, deve interpretarsi 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.

Nel fornire la propria risposta, l'Agenzia delle entrate riporta integralmente il parere fornito

(11) Cfr. par. 4.5.2 della circolare n. 13/E/2017.

(12) Si ricorda che la Legge di bilancio 2019 ha introdotto, a decorrere dal 2019, la nuova lett. d-*bis*) al comma 6, dell'art. 3 del D.L. n. 145/2013, in base alla quale sono agevolabili le spese per 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. Tali spese sono, tuttavia, escluse nel caso in cui l'inclusione del costo dei beni ivi previsti tra le spese ammissibili comporti una riduzione dell'eccedenza agevolabile.

(13) Si tratta infatti di un'estensione dell'ambito applicativo soggettivo della disciplina agevolativa introdotto dalla Legge n. 232/2016 (Legge di bilancio 2017); prima dell'entrata in vigore

della modifica normativa le spese di R&S sostenute da imprese residenti in esecuzione di contratti di ricerca stipulati con imprese non residenti e prive di stabile organizzazione in Italia non erano ammissibili ai fini della determinazione del credito d'imposta e parimenti non rilevavano ai fini del calcolo della media storica. A seguito della modifica normativa, l'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 13/E/2017, ha chiarito che il soggetto commissionario residente che esegue attività di ricerca e sviluppo per conto di committenti esteri deve essere equiparato, ai fini dell'agevolazione, al soggetto residente che effettua investimenti in proprio: nella determinazione del credito di imposta trovano dunque applicazione le medesime regole valide per le imprese residenti che effettuano investimenti in ricerca e sviluppo.

dal Ministero dello Sviluppo economico con nota del 9 novembre 2018 (antecedente, quindi, alla norma interpretativa introdotta dalla Legge di bilancio 2019). A tal fine, il **MISE** afferma che, in caso di **ricerca commissionata dall'estero**, “ai fini dell’attribuzione del credito d’imposta assumono rilevanza esclusivamente le **spese** ammissibili relative alle attività di ricerca e sviluppo che siano svolte **direttamente** dal soggetto commissionario in laboratori o strutture situati nel territorio dello Stato”. Sulla base di tale assunto - che ricalca il contenuto della norma interpretativa di cui al comma 72 della Legge di bilancio 2019 - il MISE afferma che, per il calcolo del beneficio spettante al commissionario, non possano assumere rilevanza le attività di ricerca e sviluppo subappaltate ad altri soggetti; tuttavia, qualora le attività siano subappaltate dal commissionario ad altri soggetti residenti nel territorio dello Stato, l’eventuale diritto al credito d’imposta può essere fatto valere, in via di principio e alle stesse condizioni previste dalla disciplina agevolativa, direttamente dal soggetto che esegue tali attività in subappalto.

Nel caso di specie, quindi, per l’applicazione del credito R&S devono esser tenute distinte: i) le attività direttamente svolte dalla società Alfa in esecuzione del contratto concluso con la controllante estera, rilevanti ai fini della determinazione del credito R&S in capo alla società Alfa; ii) dalle attività di ricerca e sviluppo che la società Alfa a sua volta commissiona con apposite convenzioni ai centri e agli enti di ricerca italiani, rilevanti ai fini della determinazione del credito R&S in capo al soggetto che direttamente le esegue.

A ben vedere, ancora una volta, l’Amministrazione finanziaria fornisce una soluzione interpretativa che privilegia la **natura soggettiva** del credito R&S, che resta spettante, anche nell’ambito di un subappalto, al soggetto che effettivamente effettua l’attività di ricerca. Con specifico riferimento al trattamento dei costi sostenuti dalla società Alfa per le attività direttamente svolte dal proprio personale, il MISE ricorda che possono considerarsi rilevanti ai fini del credito d’imposta solo le **attività** collegate in senso stretto alla **soluzione delle incertezze scientifiche e tecnologiche** oggetto dello specifico **progetto di ricerca** (nel caso di specie, la sperimentazione clinica in una delle sue fasi rilevanti). Devono, invece, considerarsi irrilevanti le attività non direttamente ricollegate alla conduzione della sperimentazione clinica. A tal proposito, il MISE richiama i chiarimenti forniti dall’Agenzia delle entrate con la risoluzione n.

122/E/2017 in relazione ai costi per consulenze regolatorie. In tale documento di prassi, l’Agenzia sosteneva l’ammissibilità per le spese per consulenze regolatorie finalizzate alla definizione delle caratteristiche scientifiche e del disegno dello studio clinico; al contrario, non sono ammissibili al credito d’imposta le spese attinenti ad attività regolatorie finalizzate alla preparazione della documentazione destinata all’ottenimento delle autorizzazioni a eseguire lo studio (da parte di autorità regolatorie, comitati etici o altri organismi) e, più in generale, le spese attinenti ad attività di natura meramente burocratica o assimilabili ai “lavori amministrativi e legali necessari per richiedere brevetti e licenze”, che il Manuale di Frascati 2015 dell’OCSE considera non annoverabili tra le attività di ricerca e sviluppo e innovazione.

Analogo discorso vale per gli **oneri** (c.d. *fees*), ossia il corrispettivo dovuto dalle autorità preposte per l’esame della richiesta di commercializzazione di nuovi prodotti o per permettere la prosecuzione della vendita degli stessi nei singoli Stati: si ritengono ammissibili gli oneri finalizzati agli studi clinici, mentre non sono ammissibili quelli riconducibili ad adempimenti amministrativi.

7. Niente *bonus* R&S per le attività di sviluppo *software* non innovative

Con la **risoluzione n. 40/E** del 2 aprile 2019, l’Agenzia delle entrate chiarisce che le attività volte alla progettazione e realizzazione di *software* con l’utilizzo di tecnologie e **conoscenze informatiche già note** non rientrano tra le attività di ricerca e sviluppo rilevanti per l’applicazione del credito R&S. Richiamando il parere del MISE precedentemente richiesto dalla società istante, l’Agenzia ha affermato che anche nel settore dello sviluppo *software* l’applicabilità del credito R&S è sempre legata allo svolgimento di lavori o progetti tesi al superamento di ostacoli tecnici o scientifici non risolvibili con le conoscenze già disponibili.

Nel caso oggetto di interpello, la società istante chiedeva chiarimenti in merito all’eleggibilità al credito R&S delle attività finalizzate alla ricerca di sistemi e procedure in grado di consentire all’azienda di incrementare l’efficienza della **gestione dei flussi di lavoro** e di migliorare la **formazione del personale**. In particolare, tale progetto era volto a soddisfare tre esigenze fondamentali per l’azienda: a) necessità di un sistema informatico condiviso *cross-department* per la gestione e l’allineamento delle informazioni e dei documenti in tempo reale in un contesto caratterizzato dalla generazione continua di infor-

mazioni necessarie allo svolgimento delle attività *core*, anche da parte di diversi reparti aziendali; b) attività di gestione della rete di erogazione dei servizi, in tutte le sue fasi, attraverso un accesso da remoto protetto, relativamente al flusso di informazioni trasferite, in grado di garantire ai clienti la tempestività nell'intervento; c) bilanciamento tra aumento dei servizi erogati e mantenimento del livello di qualità degli stessi. Secondo la soluzione prospettata dalla società istante, tale progetto avrebbe avuto tutte le caratteristiche oggettive per essere classificato tra le attività di sviluppo sperimentale *ex all'art. 2, comma 1, lett. c)* del D.M. del 27 maggio 2015.

Nel rigettare la soluzione dell'istante, l'Agenzia ha richiamato il parere reso dal MISE che, al riguardo, ha affermato preliminarmente che l'individuazione delle **attività ammissibili al beneficio** del credito d'imposta è stata condotta dal Legislatore nazionale ricalcando le definizioni di ricerca fondamentale, ricerca applicata e sviluppo sperimentale previste dalla normativa comunitaria (14). In particolare, le attività qualificabili come ricerca e sviluppo sono quelle relative ai progetti intrapresi per il **superamento di una o più incertezze scientifiche o tecnologiche**, la cui soluzione non sarebbe possibile sulla base dello stato dell'arte del settore di riferimento e cioè applicando le tecniche o le conoscenze già note e disponibili in un determinato comparto scientifico o tecnologico, con la finalità di pervenire alla realizzazione di nuovi prodotti (beni o servizi) o processi o al miglioramento sostanziale di prodotti o processi già esistenti. Si tratta, quindi, di attività che necessariamente si caratterizzano per la presenza di elementi di **novità e creatività** e per il grado di incertezza o rischio d'insuccesso scientifico o tecnologico che implicano. Secondo il MISE, il progetto della società istante andrebbe, quindi, inquadrato nella categoria dell'“**innovazione di processo**” che, secondo la normativa comunitaria (15), non rientra tra le fattispecie ammissibili al credito d'imposta.

Le conclusioni cui perviene l'Amministrazione finanziaria sono in linea con i chiarimenti precedentemente resi con la **risoluzione n. 46/E del 2018**. In tale documento di prassi, l'Agenzia aveva, infatti, escluso tra le attività ammissibili al credito R&S quella concernente la gestione applicativa di un *software* basato sull'utilizzo di strumenti e tecnologie già ampiamente diffusi nel settore di appartenenza e quindi prive del requisito della novità. Un chiarimento analogo era stato anche fornito con la **circolare n. 59990 del 2018** con cui il MISE aveva ribadito l'eleggibilità al credito R&S delle attività collegate alla realizzazione di prodotti nuovi o significativamente migliorati escludendo, invece, dal concetto di sviluppo sperimentale le attività che si sostanziano in modifiche non significative dei prodotti o dei processi esistenti. Tale impostazione appare coerente con le finalità del credito R&S, la cui applicazione ricomprende non tutte le attività legate in senso ampio al processo innovativo di un'impresa, ma soltanto quelle attività ricollegabili a progetti che presentino effettivi contenuti di ricerca e sviluppo e che quindi presentino un apprezzabile o significativo elemento di novità per il mercato e la cui realizzazione non derivi dalla semplice utilizzazione dello stato delle conoscenze e delle tecnologie già disponibili.

8. Credito R&S e formazione 4.0

La Legge di bilancio 2019 (16) ha introdotto alcune modifiche alla disciplina del credito R&S, lasciandone comunque invariati i presupposti applicativi e la natura incrementale.

Con particolare riferimento ai nuovi **obblighi documentali**, che impattano già con riferimento al credito maturato in relazione al periodo d'imposta 2018, l'Agenzia, nell'ambito della **circolare n. 8/E/2019**, precisa che le nuove disposizioni relative all'obbligo di certificazione della documentazione contabile riguardano tutte le spese rilevanti ai fini del calcolo del *bonus*, sia del periodo agevolato, sia dei periodi di media. Quanto alla circostanza che la fruizione del cre-

(14) Cfr. paragrafo 1.3, punto 15, della Comunicazione della Commissione Europea (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014, recante “Disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione”.

(15) Cfr. lett. bb) del paragrafo 1.3, punto 15, della Comunicazione della Commissione 2014/C 198/03 - che sul punto riprende la definizione di “*Technological Process Innovation*” contenuta nel paragrafo 2.2, punto 141, del Capitolo III del Manuale di Oslo concernente “*Guidelines for Collecting and Inter-*

preting Innovation Data” (OCSE 2005) e che in materia di innovazione è l'equivalente del Manuale di Frascati su ricerca e sviluppo.

(16) Per un approfondimento sulle modifiche apportate dai commi 70-72 della Legge di bilancio 2019, cfr. G.M. Committeri, “Credito d'imposta ricerca e sviluppo: ridotto l'importo massimo e ampliate le spese agevolabili”, in *il fisco*, n. 4/2019, pag. 340.

dito d'imposta è ora subordinata all'avvenuta **certificazione della documentazione contabile** delle spese, viene chiarito 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. In merito alla natura e alla funzione della certificazione richiesta, l'Agenzia rinvia a quanto già precisato con la **circolare 15 febbraio 2019, n. 38584**, 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".

Quanto alla **procedura**, secondo l'Agenzia, tale attività di certificazione non può essere svolta, in analogia con le attività di revisione del bilancio, con criteri di selezione a campione dei documenti o dei contratti da verificare. Con riferimento all'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, l'Agenzia precisa che 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 a 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.

Riguardo al **credito d'imposta formazione 4.0**, esteso alle spese di formazione sostenute nel periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018, l'Agenzia ricorda che sono in ogni caso **escluse** dal beneficio le **attività di formazione ordinaria o periodica**, intraprese dall'azienda per conformarsi alle norme in materia di salute e sicurezza sul luogo di lavoro e di protezione dell'ambiente o ad altre norme obbligatorie in materia di formazione. Il credito di imposta è riconosciuto fino ad un **importo massimo annuale** di euro 300.000 per ciascun beneficiario ed è attribuito: i) alle piccole imprese nella misura del 50 per cento delle spese sostenute per la formazione (in luogo della precedente misura del 40 per cento); ii) alle medie imprese nella misura del 40 per cento; iii) alle grandi imprese nella misura del 30 per cento, con un limite massimo annuale di euro 200.000 (17).

Le attività di formazione devono essere svolte per acquisire o consolidare le conoscenze delle tecnologie previste dal Piano nazionale Industria 4.0 (ad esempio, *big data* e analisi dei dati, *cloud*, *fog computing*, *cyber security*, sistemi *cyber-fisici*, prototipazione rapida, sistemi di visualizzazione e realtà aumentata, robotica avanzata e collaborativa, interfaccia uomo macchina, manifattura additiva, internet delle cose e delle macchine e integrazione digitale dei processi aziendali).

Infine, l'Agenzia ribadisce che il credito di imposta deve essere indicato nella **dichiarazione dei redditi** relativa al periodo d'imposta di spettanza e nelle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi di imposta successivi in cui il credito sia impiegato e che lo stesso può essere utilizzato esclusivamente in compensazione a partire dal periodo di imposta successivo a quello di maturazione.

(17) L'allegato I al Regolamento UE 2014/651 della Commissione, del 17 giugno 2014 fornisce i criteri per la definizione di piccole, medie e grandi imprese.