
Capitolo Decimo

Le modifiche alla disciplina del credito d'imposta per ricerca e sviluppo*

di Antonio Viotto

SOMMARIO: 1. Inquadramento. – 2. La portata della modifica. – 3. La *ratio* (antielusiva) della disposizione. – 4. Profilo temporale.

1. Inquadramento

L'art. 8 del Decreto Dignità ha apportato alcune modifiche dirette a circoscrivere l'ambito di applicazione del credito d'imposta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo, di cui all'art. 3, comma 1, d.l. 23 dicembre 2013, n. 145, convertito, con modificazioni, dalla l. 21 febbraio 2014, n. 9¹.

Tali modifiche sembrano avere poco a che spartire con gli obiettivi del Decreto, ossia, la dignità dei lavoratori (e, più in generale, delle persone) ed il contrasto ai fenomeni di delocalizzazione e di impoverimento del tessuto economico-produttivo².

Prima di analizzare la portata delle novità, pare opportuno illustrare, seppur brevemente, il credito d'imposta in parola³.

* Si ringrazia per la collaborazione il dott. Edoardo De Stefano.

¹ Le regole attuative sono contenute nel d.m. 27 maggio 2015.

² A differenza di quanto sembra trasparire dall'Analisi tecnico-normativa, nella quale si afferma che «al Capo II sono previste misure volte ad arginare il fenomeno della “delocalizzazione” delle attività economiche delle imprese, per tale intendendo lo spostamento in altri Paesi di attività o processi produttivi o di fasi di essi alla ricerca di migliori margini di competitività derivanti da un minor costo della manodopera e da una minore regolamentazione del mercato del lavoro ovvero da altri vantaggi, soprattutto in termini di fiscalità». Tant'è che, con riferimento a tale fattispecie, il legislatore non si preoccupa affatto di circoscrivere territorialmente il luogo in cui debbono essere svolte le attività di ricerca e sviluppo o in cui debbono essere localizzati i beni che scaturiscono da dette attività.

³ L'istituto è stato oggetto di chiarimenti da parte dell'Agenzia delle entrate 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.

La *ratio* dell'istituto è quella di incentivare gli investimenti privati nell'ambito della ricerca, favorendo lo sviluppo di nuovi prodotti e conoscenze.

Per quanto riguarda il presupposto soggettivo, in base all'art. 3, comma 1, succitato, il credito d'imposta è concesso a tutti coloro che esercitano l'attività d'impresa, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano, nonché dal regime contabile adottato⁴.

Dal punto di vista oggettivo, ai fini dell'ottenimento del credito, è necessario che le spese di ricerca e sviluppo siano sostenute nei periodi d'imposta dal 2015 al 2020 e che rientrino tra quelle ammissibili. In particolare, esse sono quelle relative: ai «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 utilizzazioni pratiche dirette»; alla «ricerca pianificata o [a] 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» di cui al successivo punto; all'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, inclusa la realizzazione di prototipi; a determinate condizioni, alla produzione e al collaudo di prodotti, processi e servizi.

Inoltre, la norma precisa che «non si considerano 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 rappresentino miglioramenti».

Sempre sul piano oggettivo, viene specificato che le spese ammissibili sono quelle relative:

- a) al personale impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo, sostenute durante lo svolgimento delle suelencate attività;
- b) alle quote di ammortamento delle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio, calcolate nei limiti dei coefficienti stabiliti a livello ministeriale, sempreché i beni abbiano costo unitario non inferiore a 2.000 euro al netto dell'imposta sul valore aggiunto;
- c) ai contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca, organismi equiparati o con altre imprese, comprese le *start-up* innovative⁵;

⁴ In base al comma 1-*bis*, tale credito «spetta anche alle imprese residenti o alle 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 compresi nell'elenco di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996».

⁵ Di cui all'art. 25, d.l. 18 ottobre 2012, n. 179, convertito, con modificazioni, dalla l. 17 dicembre 2012, n. 221.

d) ad alcuni beni immateriali, come le competenze tecniche e le privative industriali relative ad un'invenzione industriale o biotecnologica, a una topografia di prodotto, a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale, anche acquisiti da fonti esterne.

Ebbene, se tutti questi requisiti sono soddisfatti, è possibile usufruire del credito d'imposta, il quale è attribuito nella misura del 50% delle spese sostenute in eccedenza rispetto alla media dei medesimi investimenti effettuati nel triennio 2012-2014⁶, a patto che l'ammontare degli investimenti del periodo d'imposta in cui si chiede il credito sia almeno di 30.000 euro⁷.

2. La portata della modifica

Il Decreto Dignità è intervenuto sulle spese ammissibili, escludendo i costi sostenuti per l'acquisto della proprietà o del diritto di sfruttamento (licenza d'uso) dei beni immateriali di cui al comma 6, lett. d), del predetto art. 3, comma 1, d.l. 23 dicembre 2013, n. 145, allorché tali beni siano acquistati presso imprese appartenenti allo stesso gruppo⁸.

Più precisamente, si tratta delle spese sostenute per l'ottenimento di competenze tecniche e di privative industriali (anche acquisite da fonti esterne), riguardanti un'invenzione industriale o biotecnologica, una topografia di prodotto, i semiconduttori o una nuova varietà vegetale.

A questo fine, la norma detta una definizione di gruppo piuttosto ampia, incentrata sulle nozioni civilistiche di controllo e di collegamento, prevedendo che «si considerano appartenenti al medesimo gruppo le imprese controllate da un medesimo

⁶ Secondo il disposto del comma 2, «per le imprese in attività da meno di tre periodi d'imposta, la media degli investimenti in attività di ricerca e sviluppo da considerare per il calcolo della spesa incrementale è calcolata sul minor periodo a decorrere dal periodo di costituzione». Pertanto, come chiarito dalla Relazione illustrativa al d.m. 27 maggio 2015, «per le imprese costituite successivamente al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2014, 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» (soluzione condivisa anche dall'Amministrazione finanziaria nella circolare n. 5/E del 2016, richiamata dalla n. 13/E del 2017).

⁷ Inoltre, il credito spetta fino ad un importo massimo annuale di 20 milioni di euro per ciascun soggetto.

⁸ Anteriormente a questa modifica, secondo l'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria, i costi sostenuti per le c.d. "privative industriali" (rientranti nell'elenco dei costi oggetto della modifica in parola) rilevavano «sia nel caso di produzione interna sia nel caso di acquisto da fonti esterne, anche appartenenti al medesimo gruppo societario»; tuttavia, veniva precisato anche che, «nel caso di costi sostenuti nell'ambito del medesimo gruppo, resta fermo il potere dell'Amministrazione finanziaria di sindacare, secondo i canoni dell'antieconomicità, la congruità dei corrispettivi pattuiti, così come resta ferma l'applicazione delle 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» (circolare n. 5/E del 16 marzo 2016).

simo soggetto, controllanti o collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile inclusi i soggetti diversi dalle società di capitali»⁹.

In aggiunta, nel definire le imprese appartenenti allo stesso gruppo, l'art. 8 del Decreto precisa che, 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, TUIR¹⁰.

Ebbene, al verificarsi delle condizioni previste dalla novella, come anticipato, i costi *de quibus* vengono considerati non ammissibili, nel senso che, a fronte di detti costi, non compete il credito d'imposta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo.

3. La ratio (antielusiva) della disposizione

La sterilizzazione di tali costi è stata giustificata dal fine di contrastare il fenomeno della duplicazione dell'agevolazione sul medesimo costo, nonché dallo «scopo 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 spesa in ricerca e sviluppo»¹¹.

⁹ Giova rammentare che, in base all'art. 2359 c.c., sono controllate:

1) le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria (c.d. *controllo di diritto*);

2) le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria (c.d. *controllo di fatto*);

3) le società che sono sotto l'influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa (c.d. *controllo da contratto*).

Ai fini dell'applicazione dei numeri 1) e 2), si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta; di converso, non si computano i voti spettanti per conto di terzi.

Invece, sono considerate collegate le società sulle quali un'altra società esercita un'influenza notevole, che si presume quando nell'assemblea ordinaria può essere esercitato almeno un quinto dei voti ovvero un decimo se la società ha azioni quotate in mercati regolamentati.

¹⁰ In base al quale i familiari sono il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado.

¹¹ Si veda, in tal senso, la Relazione del Direttore dell'Agenzia delle entrate, depositata in sede di conversione del Decreto, p. 13. Peraltro, tale rischio era già stato evidenziato dall'Amministrazione finanziaria, la quale aveva sostenuto che «le operazioni di riorganizzazione poste in essere tra soggetti appartenenti al medesimo gruppo o tra parti correlate non possono comunque 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» (circolare n. 10/E del 16 maggio 2018). A tal riguardo, la Relazione al Decreto ha precisato che «l'articolo 8 (Applicazione del credito d'imposta ricerca e sviluppo ai costi di acquisto da fonti esterne dei beni immateriali) intende meglio disciplinare il trattamento, agli effetti del credito d'imposta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo, dei costi di acquisto da fonti esterne dei diritti di privativa industriale e degli altri *intangibles* previsti tra i costi ammissibili».

In effetti, è possibile che la partecipazione di un'impresa ad un progetto di ricerca determini il sostenimento di spese (per personale, strumentazione di laboratorio, ecc.) che possono, già di per sé, consentire alla stessa l'ottenimento di un credito per ricerca e sviluppo. Nel contempo, queste spese possono portare alla creazione dei beni immateriali di cui al comma 6, lett. d), in capo ad un diverso soggetto, pure partecipante al progetto.

In tal caso, dunque, se la prima impresa acquisisse dalla seconda le invenzioni e se tale costo consentisse alla medesima l'ottenimento di un ulteriore credito d'imposta, si verificherebbe (almeno in parte) una duplicazione di tale credito.

Senonché, tale effetto "duplicativo" sembra essere tollerato dal legislatore, il quale si preoccupa di contrastarlo solo allorché la circolazione dell'invenzione avvenga all'interno del medesimo gruppo, lasciando trasparire la preoccupazione che l'operazione di spostamento infragruppo possa essere ispirata da intenti latamente abusivi, anziché da genuini interessi economici. Ed in effetti, se si guarda al gruppo nel suo complesso¹², lo spostamento dell'*intangibile* da un'impresa all'altra non determina un vero e proprio incremento delle spese in ricerca e sviluppo, sicché è concreto il rischio che la cessione sia funzionale al mero ottenimento della duplicazione (che può divenire anche moltiplicazione) del beneficio fiscale del credito d'imposta.

Orbene, se questa è la *ratio* della disposizione, dovrebbero esservi spazi per la disapplicazione, attraverso la dimostrazione che, nella particolare fattispecie, gli effetti elusivi che la norma intende contrastare non possono verificarsi¹³.

4. Profilo temporale

Dopo aver stabilito che, in deroga all'art. 3, l. 27 luglio 2000, n. 212, le modifiche iniziano ad operare dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del Decreto (vale a dire dal 2018), il comma 2 si occupa degli acquisti infragruppo di intangibili, effettuati nei periodi d'imposta precedenti¹⁴.

¹² In realtà, da questo punto di vista, la definizione di gruppo data dalla novella in esame pare coerente con la ipotizzata connotazione antielusiva con riguardo ai casi di controllo – nei quali si tratta di imprese tra loro fortemente legate, in grado, dunque, di elaborare una strategia unitaria –, mentre lo è meno con riferimento ai casi di mero collegamento.

¹³ Giusta quanto dispone l'art 11, comma 2, l. 27 luglio 2000, n. 212 (c.d. Statuto dei diritti del contribuente).

¹⁴ Il citato art. 3 contiene il c.d. principio di irretroattività in ambito tributario. Infatti, stabilisce che «le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo» e che, «relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono». A tal riguardo, nella Relazione si precisa che, «pur trattandosi di una modifica che non interferisce con la determinazione dell'imponibile e dell'imposta di periodo, il comma 2 dell'articolo, nel fissarne l'applicazione a decorrere dalla data di inizio del periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente de-

E lo fa in due modi. Anzitutto, stabilisce che la sterilizzazione del costo di acquisto infragruppo degli intangibili si applica anche ai fini della determinazione della media di raffronto, la quale, come detto, costituisce il parametro per computare l'incremento di costi che genera il credito. Ne consegue che, ad esempio, ai fini del calcolo del credito d'imposta 2018, nel caso in cui, nel triennio 2012-2014, la società abbia effettuato acquisti di intangibili infragruppo, questi ultimi non dovranno essere considerati nel calcolo della media delle spese sostenute nel triennio, sicché l'importo incrementale su cui calcolare il credito sarà pari alla differenza tra le spese ammissibili del 2018 e la suddetta media delle spese del triennio di raffronto, calcolata senza considerare gli acquisti infragruppo di intangibili.

In secondo luogo, il comma 2 stabilisce, sempre con riferimento agli acquisti di intangibili infragruppo effettuati in periodi d'imposta precedenti, «l'esclusione dai costi ammissibili della parte del costo di acquisto corrispondente ai costi già attribuiti in precedenza all'impresa italiana in ragione della partecipazione ai progetti di ricerca e sviluppo relativi ai beni oggetto di acquisto». In altri termini, ai fini del computo dei costi che possono generare il credito d'imposta, per gli acquisti infragruppo dei periodi d'imposta precedenti, si sterilizza la quota di costo corrispondente alle spese già considerate ammissibili.

Non è chiaro come operi tale disposizione e come si coordini rispetto al periodo precedente dello stesso comma 2. Considerato che il primo periodo si riferisce alla determinazione della media di raffronto, si dovrebbe ritenere che il secondo periodo, laddove parla di «costi ammissibili», si occupi dei costi sostenuti nell'esercizio che sono stati considerati per il calcolo del credito d'imposta (si occupi, cioè, del minuendo della sottrazione da effettuare per il computo della spesa incrementale). Nella sostanza, quindi, sembra che, per gli acquisti effettuati nei periodi d'imposta precedenti al 2018, solo l'eventuale eccedenza del costo di acquisto del bene immateriale (sostenuto successivamente) rispetto ai costi sopportati e ripartiti (in precedenza), nell'ambito della ricerca effettuata all'interno del gruppo per lo stesso bene, dovrebbe essere considerata ai fini del calcolo del credito d'imposta.

Ne consegue, allora, che la disposizione opererebbe in senso retroattivo, andando ad incidere sui conteggi già effettuati negli esercizi precedenti. Il che sembrerebbe trovare conferma nella formula – invero piuttosto equivoca – secondo cui l'esclusione in questione, pur non essendo prevista da alcuna disposizione previgente, «resta comunque ferma», quasi a voler dire che la stessa avrebbe potuto già essere ricavata dalla disposizione previgente e che la novella avrebbe una funzione meramente chiarificatrice (o interpretativa).

La stessa funzione il legislatore pare voler attribuire al comma 3, nel quale si stabilisce che «resta comunque ferma la condizione secondo cui, agli effetti della disciplina del credito d'imposta, i costi sostenuti per l'acquisto, anche in licenza

creto (coincidente nella generalità dei casi con il 2018), prevede espressamente la deroga all'art. 3 della legge n. 212 del 2000».

d'uso, dei suddetti beni immateriali, assumono rilevanza solo se i suddetti beni siano utilizzati direttamente ed esclusivamente nello svolgimento di attività di ricerca e sviluppo considerate ammissibili al beneficio».

In sostanza, con tale ultima previsione, è stato chiarito normativamente che possono essere inclusi nel calcolo del credito d'imposta esclusivamente i beni immateriali che «siano direttamente ed esclusivamente utilizzati per lo svolgimento di nuovi progetti di ricerca e sviluppo da parte dell'impresa acquirente»¹⁵; e ciò, sia che l'operazione sia intercorsa tra parti indipendenti, sia, sino al periodo d'imposta 2017, tra soggetti appartenenti allo stesso gruppo¹⁶.

¹⁵ Infatti, tale condizione poteva essere già desunta dalla lettura complessiva dell'art. 3, d.l. n. 145/2013, in cui si fa riferimento ad elementi che implicano il carattere di novità dei progetti di ricerca e sviluppo (come, ad esempio, «lavori sperimentali o teorici svolti, aventi quale principale finalità l'acquisizione di nuove conoscenze», «ricerca pianificata o indagini critiche miranti ad acquisire nuove conoscenze», «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», «realizzazione di prototipi»), nonché, in particolare, dal comma 5, secondo cui «non si considerano 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 rappresentino miglioramenti».

¹⁶ Sul punto, si veda la Relazione al Decreto, secondo cui «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». Nello stesso senso, la Relazione del Direttore dell'Agenzia delle entrate, depositata in sede di conversione del Decreto, p. 13.

