

Bonus per la ricerca e operazioni straordinarie: ribadita la piena autonomia della disciplina agevolativa

di Amedeo Sacrestano (*)

Alcune novità, molte conferme, tanti chiarimenti pratici e qualche contraddizione. Con la **circolare n. 10/E/2018**, in materia di credito d'imposta per la ricerca e sviluppo, l'Erario dimostra la chiara volontà di "spingere" sull'articolato sistema d'incentivi fiscali allo studio e all'innovazione, come principali asset (immateriali) per la competitività sui mercati globali. Lo fa ribadendo la "**piena autonomia**" della **disciplina agevolativa** rispetto alle **regole contabili** (e anche fiscali) che governano la determinazione del risultato economico d'esercizio e affermando, ancora una volta e come "dichiarazione di principio", un'**interpretazione sostanzialistica** della **norma**. Il documento vuole proporre "principi universali di comportamento, di riflessione e di valore" che, però, già nella declinazione esemplificativa in esso contenuta, evidenziano qualche "sbavatura". Sono queste **contraddizioni** (più o meno palesi) che generano incertezza, frenano il sistema ed impediscono che l'Amministrazione finanziaria, da strumento di politica fiscale, si trasformi in effettivo mezzo di politica economica.

Il 2018 è, per la generalità dei contribuenti, il quarto esercizio di operatività del credito d'imposta per la ricerca e sviluppo, introdotto dall'art. 3 del D.L. 23 dicembre 2013, n. 145 (1). Dunque, ad oltre metà del periodo di vigenza del beneficio (che cesserà di funzionare, salvo proroghe, al 31 dicembre 2020), l'Agenzia delle entrate sente la necessità di fornire chiarimenti in ordine ad una serie di problematiche applicative nei casi in cui i soggetti beneficiari siano interessati da operazioni di riorganizzazione aziendale (c.d. operazioni straordinarie), che possono essere intervenute anche nel corso del triennio rilevante per il calcolo del parametro storico di riferimento. L'esigenza è manifestata con la corposa circolare n. 10/E/2018, che, proprio in ragione del lungo tempo intercorso tra l'avvio dell'utilizzo del beneficio ed il chiarimento amministrativo, stabilisce che - nel caso si fosse effettuato un impiego superiore al dovuto del *bonus* - le imprese potranno regolarizzare la propria posizione senza applicazione di sanzioni, in considerazione della sussistenza di condizioni di obiettiva incertezza,

mediante la presentazione di dichiarazione integrativa e il versamento dell'importo indebitamente utilizzato (con relativi interessi). Nel caso in cui, invece, il calcolo fosse stato effettuato a svantaggio del contribuente, questi potrà utilizzare il maggior credito spettante secondo le ordinarie regole, presentando un'apposita dichiarazione integrativa a favore.

Prima di fornire chiarimenti in ordine alle operazioni straordinarie, la circolare ribadisce la sostanziale "autonomia" dell'incentivo rispetto all'ordinaria disciplina di determinazione del reddito d'impresa, autonomia che si manifesta in primo luogo attraverso un'autonoma "individuazione, determinazione e imputazione temporale dei costi ammissibili". Per quanto detto, i costi vanno sempre imputati ai singoli periodi agevolati in base alle regole individuate dall'art. 109 del T.U.I.R. Potrà, dunque, accadere che in un determinato periodo agevolato i costi ammissibili rilevanti per il calcolo del credito d'imposta non coincidano con i costi rilevanti per il medesimo periodo ai fini della determinazione del reddito d'impresa. Al ri-

(*) *Tax Department - Studio Legale Tonucci & Partners - Roma*

(1) Convertito, con modificazioni, dalla Legge 21 febbraio 2014, n. 9.

guardo, la circolare rammenta che “un determinato costo può rilevare ai fini agevolativi una sola volta”.

Periodi d'imposta di durata diversa da quella ordinaria di dodici mesi

Già con la risoluzione n. 121/E del 9 ottobre 2017, era stato chiarito che “l'arco temporale di applicazione dell'incentivo corrisponde, complessivamente, a sei periodi d'imposta di durata *standard* (ovvero a complessivi settantadue mesi). Di conseguenza, nell'ipotesi di chiusura anticipata (o posticipata) di uno dei periodi d'imposta agevolati, al fine di evitare incongruenze (nonché ingiustificate disparità di trattamento), è necessario adeguare la tempistica per la determinazione del credito spettante in modo da garantire la possibilità di accedere al beneficio per un arco temporale complessivamente non superiore e non inferiore a settantadue mesi”. La circolare in commento, al riguardo, chiarisce che la diversa terminologia, riscontrabile nel corpo delle disposizioni di legge, è da ricondurre alla volontà del legislatore di attribuire rilevanza, ai fini dell'applicazione dell'agevolazione, ai singoli periodi d'imposta, a prescindere dalla durata degli stessi, sulla base di parametri (ammontare minimo d'investimenti, importo massimo del credito riconosciuto) calcolati su periodi di durata *standard*, pari a dodici mesi. La presenza di periodi di durata diversa dai dodici mesi comporta, pertanto, la necessità di operare il ragguglio dei parametri rilevanti per il calcolo del credito e, quindi, sia dell'ammontare minimo d'investimenti richiesto, sia dell'importo massimo del credito d'imposta riconosciuto annualmente. Il chiarimento, come evidente, è particolarmente utile proprio per

l'applicazione del *bonus* nell'ambito delle operazioni straordinarie.

Trasformazione di società

L'operazione di trasformazione rappresenta una vicenda modificativa dell'atto costitutivo, che può determinare il passaggio da uno ad altro modello di organizzazione societaria. Le problematiche applicative che possono insorgere nella determinazione del credito d'imposta per effetto di questa operazione attengono alla formazione di periodi fiscali autonomi di durata non *standard*. L'art. 170, comma 2, del T.U.I.R. prevede infatti che “il periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la trasformazione costituisce autonomo periodo d'imposta”.

Il soggetto “trasformando” ha diritto a calcolare il credito d'imposta per i costi ammissibili ad esso imputabili mentre, per il periodo d'imposta che decorre dalla data di efficacia giuridica della trasformazione, il diritto ad accedere al beneficio sorgerà in capo al soggetto risultante dall'operazione di trasformazione. In ossequio al criterio di omogeneità dei valori messi a confronto, occorre effettuare il ragguglio della media storica di riferimento e degli altri parametri rilevanti ai fini del calcolo del credito d'imposta. Una volta determinata, con riferimento a ciascuno dei due periodi autonomi, l'eccedenza agevolabile, occorre poi verificare che il credito d'imposta spettante non superi comunque l'importo massimo fissato dalla disciplina su base annua, anch'esso raggugliato in ragione della diversa durata del periodo d'imposta.

TABELLA N. 1 - PARAMETRI DEL BONUS CON RIGUARDO ALLA TRASFORMAZIONE SOCIETARIA

Società A SNC	Il 1° ottobre 2017 si trasforma in Srl						Società A Srl	
	MEDIA			I PERIODO			II PERIODO	
	01/01/2012	31/12/2014	MEDIA	01/01/2017	30/09/2017	MEDIA	01/10/2017	31/12/2017
SOCIETA' A (trasformanda)	38.000		28.500	34.000		9.500	12.000	
Delta				5.500			2.500	
Incentivo				2.750			1.250	
Investimento min				22.500			7.500	
Incentivo Max				15.000.000			5.000.000	

Nell'esempio della Tabella n. 1, una società in nome collettivo - esistente dal 2012 e con media storica pari a 38.000 euro - si trasforma in una società a responsabilità limitata nel corso del 2017, con effetto dal 1° ottobre, e il primo esercizio *post* trasformazione viene chiuso il 31 dicembre 2017. In questo scenario, vengono ad individuarsi "due periodi autonomi" (il periodo 1° gennaio 2017 - 30 settembre 2017, ultimo della società di persone, e il periodo 1° ottobre 2017 - 31 dicembre 2017, primo periodo della società a responsabilità limitata). La società di persone ha quindi diritto a calcolare il credito d'imposta per il periodo dal 1° gennaio al 30 settembre 2017, ragguagliando a nove mesi la media storica di riferimento, mentre la società di capitali calcola il credito per il periodo dal 1° ottobre al 31 dicembre 2017, confrontando i costi di competenza di detto periodo con la medesima media di riferimento, ragguagliata a tre mesi.

Se si ipotizza che le spese ammissibili imputabili alla società di persone ammontino a 34.000 euro e che quelle imputabili alla società a responsabilità limitata ammontino a 12.000 euro, il credito d'imposta relativo al periodo *ante* trasformazione è calcolato su un'eccedenza pari a 5.500 euro, risultante dalla differenza tra 34.000 e 28.500 euro (pari a nove dodicesimi della media storica), mentre il credito d'impo-

sta relativo al periodo *post* trasformazione è calcolato su un'eccedenza pari a 2.500 euro, risultante dalla differenza tra 12.000 euro e 9.500 euro (pari ai tre dodicesimi della media storica). Conseguentemente, il credito d'imposta relativo al periodo *ante* trasformazione è pari a 2.750 euro (50% dell'eccedenza agevolabile pari a 5.500 euro), mentre il credito d'imposta relativo al periodo *post* trasformazione è pari a 1.250 euro (50% dell'eccedenza agevolabile pari a 2.500 euro).

Per accedere al beneficio, la società di persone è tenuta ad effettuare investimenti agevolabili almeno pari a 22.500 euro (valore calcolato ragguagliando a nove mesi la soglia minima di investimenti ammissibili, pari a 30.000 euro), mentre la società di capitali è tenuta a superare la soglia di 7.500 euro di investimenti ammissibili. Parimenti, l'importo massimo del credito spettante deve essere ragguagliato alla durata del periodo d'imposta agevolato, al fine di garantire che (nell'arco di dodici mesi) il medesimo soggetto investitore, che ha semplicemente modificato la propria veste giuridica, non maturi un credito d'imposta superiore al massimale fissato *ex lege*. Nell'ipotesi considerata, pertanto, il credito d'imposta spettante non può superare, rispettivamente, 15 milioni di euro per la società di persone e 5 milioni di euro per la società di capitali (2).

(2) La circolare chiarisce che, in ipotesi di operazione di trasformazione intervenuta in uno dei periodi rilevanti per il calcolo della media storica, la società risultante dall'operazione che

intenda accedere al beneficio è tenuta a considerare anche i costi rilevanti per il calcolo del parametro di riferimento sostenuti prima della trasformazione.

Molto opportunamente, la circolare evidenzia che - attesa la continuità e l'identità sostanziale tra il soggetto trasformato ed il soggetto risultante dall'operazione - la somma dei crediti maturati da entrambi i soggetti non può essere diversa dall'ammontare del credito che sarebbe determinabile nel caso in cui non ci fosse stata l'operazione di trasformazione. Ne consegue che il beneficio effettivamente spettante o, in estrema ipotesi, lo stesso diritto al beneficio

può essere determinato solo a consuntivo, sulla base del confronto dei costi agevolabili sostenuti complessivamente dal soggetto dante causa e da quello avente causa, rispettivamente, nel periodo d'imposta precedente e nel primo periodo d'imposta successivo all'operazione di trasformazione, assumendo la media storica di riferimento per il suo intero valore (3).

TABELLA N. 2 - TRASFORMAZIONE SOCIETARIA DURANTE IL PERIODO DI OPERATIVITÀ DEL BONUS

	MEDIA		I PERIODO		II PERIODO		TOTALE		
	01/01/2012	31/12/2014	MEDIA	01/01/2017	30/06/2017	MEDIA		01/07/2017	31/12/2017
	<div style="display: flex; justify-content: space-around; align-items: center;"> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; background-color: #cccccc;">Società A (di capitali)</div> <div style="text-align: center;">Il 1° luglio 2017 si trasforma in</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; background-color: #cccccc;">Società A (di persone)</div> </div>								
SOCIETA' A (trasformanda)	40.000		20.000	35.000		20.000	0		35.000
Delta				15.000			-20.000		-5.000
Incentivo (teorico)				7.500			-10.000		-2.500
Investimento min				15.000			15.000		30.000
Investimento Max				10.000.000			10.000.000		20.000.000

Nella Tabella n. 2 si considera l'ipotesi di una società di capitali, esistente al 1° gennaio 2012, che si sia trasformata in una società di persone con efficacia dal 1° luglio 2017. Si assume che la media storica di riferimento della società di capitali sia pari a 40.000 euro e che, nel periodo d'imposta 1/1/2017-30/6/2017, la società trasformata abbia sostenuto costi di ricerca agevolabili per 35.000 euro, mentre la società di persone, nel primo periodo d'imposta *post* trasformazione, non sostiene costi agevolabili.

Nella fattispecie ipotizzata, con riferimento al periodo d'imposta precedente l'operazione (periodo 1° gennaio 2017-30 giugno 2017), il cre-

dito d'imposta teoricamente spettante alla società di capitali ammonterebbe a 7.500 euro (pari al 50% della differenza tra 35.000 euro e 20.000 euro, valore ascrivibile al ragguglio della media storica), mentre la società di persone nel primo periodo *post* trasformazione non maturerebbe alcun credito. Tuttavia, a consuntivo, dal confronto dei costi complessivamente sostenuti nel 2017 (pari a 35.000 euro) con la media storica di riferimento (pari a 40.000 euro) non risulta un'eccedenza agevolabile. Quindi, nello scenario ipotizzato, per il 2017 nessuno dei soggetti interessati ha diritto al credito d'imposta.

(3) In altre parole, il credito d'imposta spettante per il periodo *ante* trasformazione non può considerarsi definitivo nell'*an* e nel *quantum* se non all'esito positivo della verifica da effet-

tuare a conclusione del primo periodo d'imposta *post* trasformazione.

TABELLA N. 3 - TRASFORMAZIONE SOCIETARIA DURANTE IL PERIODO DI OPERATIVITÀ DEL BONUS

Società A (di capitali)		Il 1° luglio 2017 si trasforma in		Società A (di persone)					
	MEDIA		I PERIODO			II PERIODO			
	01/01/2012	31/12/2014	MEDIA	01/01/2017	30/06/2017	MEDIA	01/07/2017	31/12/2017	TOTALE
SOCIETA' A (trasformanda)	40.000		20.000	19.000		20.000	90.000		109.000
Delta				-1.000			70.000		69.000
Incentivo (teorico)				-500			35.000		34.500
Investimento min				15.000			15.000		30.000
Incentivo Max				10.000.000			10.000.000		20.000.000

Nella Tabella n. 3 si considera sempre l'ipotesi di una società di capitali, esistente al 1° gennaio 2012, con media storica di riferimento pari a 40.000 euro, che si trasforma in una società di persone con efficacia dal 1° luglio 2017. Si assume che, nel periodo d'imposta 1° gennaio 2017 - 30 giugno 2017, la società trasformata abbia sostenuto costi di ricerca agevolabili per 19.000 euro, mentre la società di persone, nel primo periodo d'imposta *post* trasformazione, abbia sostenuto costi agevolabili per 90.000 euro. In tale evenienza, con riferimento al periodo d'imposta precedente l'operazione (1° gennaio 2017 - 30 giugno 2017), la società trasformata non maturerebbe alcun credito (in quanto non ha un'eccedenza agevolabile), mentre la società di persone nel primo periodo *post* trasformazione maturerebbe un credito teorico di 35.000 euro (pari al 50% dell'incremento agevolabile dato dalla differenza tra i 90.000 euro di costi sostenuti nel periodo e

20.000 euro, ascrivibili alla metà della media storica di riferimento). Tuttavia, a consuntivo, dal confronto dei costi complessivamente sostenuti nel 2017 (pari a 109.000 euro) con la media storica di riferimento (pari a 40.000 euro) emerge un'eccedenza agevolabile di 69.000 euro e quindi un credito effettivamente spettante di 34.500 euro, inferiore a quello teorico di 35.000 euro calcolato in precedenza.

Come si può materialmente osservare nella lettura degli esempi delle Tabelle nn. 2 e 3, la regola per la quale "la somma dei crediti maturati da entrambi i soggetti non può essere diversa dall'ammontare del credito che sarebbe determinabile nel caso in cui non ci fosse stata l'operazione di trasformazione" incide in maniera forte nell'esempio 2 e in maniera meno forte nell'esempio 3. Questa stessa regola, declinata in forme diverse, genera conseguenze anche in analoghe operazioni straordinarie.

TABELLA N. 4 - TRASFORMAZIONE SOCIETARIA DURANTE IL PERIODO DI OPERATIVITÀ DEL BONUS

Società A (di capitali)		Il 1° luglio 2017 si trasforma in		Società A (di persone)					
	MEDIA		I PERIODO			II PERIODO			
	01/01/2012	31/12/2014	MEDIA	01/01/2017	30/06/2017	MEDIA	01/07/2017	31/12/2017	TOTALE
SOCIETA' A (trasformanda)	40.000		20.000	21.000		20.000	26.000		47.000
Delta				1.000			6.000		7.000
Incentivo (teorico)				500			3.000		3.500
Investimento min				15.000			15.000		30.000
Incentivo Max				10.000.000			10.000.000		20.000.000

Nella Tabella n. 4, riprendendo i dati della Tabella n. 3, si ipotizza, invece, che nel periodo *ante* operazione vengano sostenuti costi ammissibili per 21.000 euro e in quello *post* trasformazione costi ammissibili per 26.000 euro. In tale ipotesi, per il periodo d'imposta *ante* trasformazione, il credito d'imposta teoricamente spettante ammonterebbe a 500 euro (pari al 50% dell'eccedenza risultante dalla differenza tra 21.000 euro e 20.000 euro), mentre per il primo periodo *post* trasformazione il credito d'imposta teoricamente spettante sarebbe di 3.000 euro (pari al 50% dell'eccedenza risultante dalla differenza tra 26.000 euro e 20.000 euro). A consuntivo, dal confronto dei costi complessivamente sostenuti nel 2017 (pari a 47.000 euro) con la media storica di riferimento (pari a 40.000 euro), risulta un'eccedenza di 7.000 euro e, quindi, un credito d'imposta spettante per il 2017 pari a 3.500 euro. In quest'ultimo scenario, il credito maturato in relazione al periodo d'imposta *ante* trasformazione viene a consolidarsi e risulta effettivamente spettante per l'ammontare teoricamente calcolato.

Considerati tutti gli esempi di prima, l'Agenzia chiarisce che - in caso di operazioni di trasformazione interrotte del periodo d'imposta - il diritto al credito, con riferimento ai periodi *ante* e *post* operazione, si perfeziona e può essere quantificato solo alla chiusura del primo periodo d'imposta successivo alla trasformazione. Pertanto, dal punto di vista operativo e per esigenze di semplificazione, l'Agenzia chiarisce anche che detto credito deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi relativa a tale ultimo periodo e può essere utilizzato in com-

penrazione solo a decorrere dal primo giorno del periodo d'imposta successivo.

Fusione e scissione di società

Per quanto riguarda le operazioni di fusione e di scissione, l'Agenzia fornisce separati chiarimenti per le operazioni poste in essere nel corso di uno degli anni rilevanti per il calcolo della media storica di riferimento e per quelle realizzate durante il periodo di vigenza dell'agevolazione.

Come si vede dagli esempi riportati nella circolare, una differente dinamica delle operazioni in questione può "aumentare" la misura del beneficio (l'esempio canonico è quello della scissione del ramo d'azienda con cui si effettua R&S, al fine di avere una media di riferimento più bassa o nulla). Sul punto, l'Agenzia ricorda che "resta, in ogni caso, fermo il potere dell'Amministrazione di sindacare operazioni poste in essere fra soggetti appartenenti ad un medesimo gruppo o fra parti correlate con il fine di 'spostare' la media di riferimento in modo da determinare la maturazione di un credito maggiore rispetto a quello che i soggetti coinvolti nelle operazioni avrebbero maturato in assenza delle stesse". Questa affermazione, certamente giustificabile in chiave antielusiva, potrebbe essere letta come un obbligo implicito di scegliere, tra operazioni alternative per raggiungere un determinato scopo gestionale, sempre quella fiscalmente più onerosa, pena la ripresa del beneficio con sanzioni ed interessi. Obbligo rispetto al quale, in assenza di una casistica più dettagliata, si può sfuggire solo mediante la presentazione di un'autonoma istanza d'interpello.