

Bonus Ricerca & Sviluppo in cerca di chiarezza per le multinazionali

di Amedeo Sacrestano (*)

Ancora una volta, lo Statuto dei diritti del contribuente viene superato con un Decreto del Governo, in particolare con l'art. 8 del **D.L. n. 87/2018** (c.d. Decreto Dignità), che modifica, ormai a metà esercizio 2018, la norma che consentiva l'**acquisto di competenze tecniche e privative industriali** relative a un'invenzione industriale o biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale, da imprese appartenenti al **medesimo gruppo**. Con **effetto retroattivo**, a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del Decreto, le **operazioni** citate **non** sono più **ammesse**. A prescindere dal merito del provvedimento, appare retorico stigmatizzare l'ennesima mortificazione dello "Statuto", che innalza il già considerevole "sentimento d'incertezza" che, da troppo tempo, contraddistingue l'ordinamento italiano e, segnatamente, quello degli incentivi fiscali alla crescita e l'innovazione. Un'incertezza che viene, in questo caso, anche dalla determinazione del perimetro definitivo dell'intervento, che solo la prassi dell'Agenzia delle entrate potrà dare.

In deroga all'art. 3 della Legge 27 luglio 2000, n. 212, a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del "Decreto Dignità" (D.L. 12 luglio 2018, n. 87) (1), "agli effetti della disciplina del credito d'imposta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo, di cui all'art. 3, comma 1, del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145, convertito, con modificazioni, dalla Legge 21 febbraio 2014, n. 9, non si considerano ammissibili i costi sostenuti per l'acquisto, anche in licenza d'uso, dei beni immateriali di cui al comma 6, lettera d), del predetto art. 3, derivanti da operazioni intercorse con imprese appartenenti al medesimo gruppo". Recita questo la norma disposta dall'art. 8 del "Decreto Dignità", intervenendo, per l'ennesima volta, sulla disciplina del *bonus* fiscale utilizzabile dal 2015, tanto apprezzato dagli operatori quanto travagliato nell'evoluzione disciplinare. Le innovazioni riguardano, tutto sommato, una platea di soggetti economici verosimilmente non preponderante, in termini di numerosità, ma certamente

significativa in termini di volumi d'affari e capacità d'innovazione: le imprese (si ritiene, di media/grande dimensione, spesso multinazionali) che intrattengono articolati rapporti contrattuali con altre società di un "gruppo" per effettuare ricerca e sviluppo.

Ebbene, è molto frequente che - nella complessa organizzazione del lavoro in un gruppo d'impresa - vengano implementate delle architetture contrattuali tra i soggetti partecipanti, in grado di massimizzare il rendimento del capitale investito. Tralasciando i fenomeni di abuso (o chiara violazione) delle norme vigenti al fine di ottenere dei vantaggi illeciti, la suddivisione del lavoro nei gruppi d'impresa, sulla base di responsabilità e competenze specifiche, è tanto naturale quanto utile alla massimizzazione, anche in termini di conoscenza e progresso, dello sforzo profuso. È per tale motivo che si acquista ricerca da soggetti collegati o controllati, a volte commissionando un chiaro "progetto di ricerca", altre volte acquistando i "frutti di questa attività", in termini di cono-

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

(1) Convertito, con modificazioni, dalla Legge 9 agosto 2018, n. 96.

scenze (protette o meno da private industriali). Con effetto già dall'esercizio corrente, la prima attività (commessa di un "progetto di ricerca" ad una società infragruppo) dà (o, dovrebbe dare) ancora diritto al credito d'imposta R&S mentre la seconda - acquisto di competenze tecniche e private industriali, palesemente confermata dalla Prassi previgente (2) - non lo dà più. Già fermandosi a questa semplice constatazione, è facile intuire come l'innovazione legislativa da un lato rischia di essere "inutile" - ove l'operazione vietata possa semplicemente essere surrogata da quella ammessa - dall'altro lato "dannosa" per gli operatori economici che, in buona fede, hanno fatto (le-

gittimo) affidamento su una Legge dello Stato che consentiva l'ottenimento di un beneficio fiscale a seguito di un determinato impegno (in questo caso, ad acquistare "conoscenza" e non necessariamente "ricerca").

Per spiegare l'assunto, è necessario richiamare alcuni "fondamentali" della disciplina del vigente credito d'imposta per la ricerca e sviluppo.

L'incentivo vigente prima del "Decreto Dignità"

L'art. 3 del D.L. 23 dicembre 2013, n. 145 (convertito, con modificazioni, dalla Legge 21 febbraio 2014, n. 9, noto come "Decreto Destinazione Italia") - interamente sostituito dall'art. 1, comma 35, della Legge 23 dicembre

LA NOVITÀ NORMATIVA

Acquisto di competenze tecniche e private industriali

Nella complessa organizzazione del lavoro in un gruppo d'impresе, è frequente che vengano implementate delle architetture contrattuali tra i soggetti partecipanti, in grado di massimizzare il rendimento del capitale investito. È per tale motivo che si acquista ricerca da soggetti collegati o controllati, a volte commissionando un chiaro "progetto di ricerca", altre volte acquistando i "frutti di questa attività", in termini di conoscenze. Con effetto già dall'esercizio corrente, la prima attività - **commessa** di un "progetto di ricerca" ad una **società infragruppo** - dà ancora **diritto al credito d'imposta R&S**, mentre la seconda - **acquisto di competenze tecniche e private industriali** -, a seguito delle modifiche operate dal **Decreto Dignità**, **non lo dà più**. L'innovazione legislativa, da un lato, rischia di essere "inutile" - ove l'operazione vietata possa semplicemente essere surrogata da quella ammessa - dall'altro lato, "dannosa" per gli operatori economici che, in buona fede, hanno fatto affidamento su una Legge dello Stato che consentiva l'ottenimento di un beneficio fiscale a seguito di un determinato impegno.

2014, n. 190 (Legge di stabilità 2015) e radicalmente integrato con la Legge 11 dicembre 2016, n. 232 (Legge di bilancio 2017) - ha introdotto un incentivo a favore di tutte le imprese che investono in attività di ricerca e sviluppo.

In sintesi, l'agevolazione (vigente) consiste nel riconoscimento di un credito di imposta:

- per gli investimenti effettuati a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2020;

- commisurato, per ciascuno dei periodi di imposta agevolati, all'eccedenza degli investimenti effettuati rispetto alla media degli investimenti realizzati nei tre periodi di im-

posta precedenti a quello di prima applicazione dell'agevolazione (*i.e.*, periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2014 e i due precedenti);

- con aliquota del 50% sull'eccedenza (fino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2016, differenziata per tipologia di spesa ammessa);

- subordinato alla condizione che nel periodo di imposta in cui si intende beneficiare dell'agevolazione siano sostenute spese per attività di ricerca e sviluppo rientranti tra quelle ammissibili di importo almeno pari a 30.000 euro;
- entro il tetto massimo annuale di 20 milioni di euro per ciascun beneficiario.

Ai fini della determinazione del beneficio fiscale, sono ammissibili le spese relative a:

(2) Cfr. circolare dell'Agenzia delle entrate n. 5/E del 16 marzo 2016 e circolare dell'Agenzia delle entrate n. 13/E del 27

aprile 2017 che, in modo diverso, hanno esaminato e disciplinato la fattispecie.

a) personale impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo (fino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2016, con modalità diverse di eleggibilità);

b) quote di ammortamento delle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio, nei limiti dell'importo risultante dall'applicazione dei coefficienti stabiliti con Decreto del Ministero delle Finanze 31 dicembre 1988, pubblicato nel supplemento ordinario n. 8 alla Gazzetta Ufficiale n. 27 del 2 febbraio 1989, in relazione alla misura e al periodo di utilizzo per l'attività di ricerca e sviluppo e comunque con un costo unitario non inferiore a 2.000 euro al netto dell'imposta sul valore aggiunto;

c) spese relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese comprese le *start-up* innovative di cui all'art. 25 del D.L. 18 ottobre 2012, n. 179, convertito, con modificazioni, dalla Legge 17 dicembre 2012, n. 221;

d) competenze tecniche e privative industriali relative a un'invenzione industriale o biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale, anche acquisite da fonti esterne.

Con riferimento alle spese relative a contratti di ricerca stipulati con "altre imprese", la lett. c) del comma 1 dell'art. 4 del Decreto attuativo (Decreto 27 maggio 2015 - in Gazzetta Ufficiale n. 174 del 29 luglio 2015 Serie Generale) precisa che sono agevolabili le spese commissionate a imprese "diverse da quelle che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa". In proposito, la relazione illustrativa al Decreto attuativo precisa che la ricerca *extra-muros* s'identifica con quella commissionata ad università, enti di ricerca e organismi equiparati, nonché "ad altri soggetti", comprese le *start-up* innovative. Sempre in merito alle spese relative alla ricerca *extra-muros*, la relazione illustrativa puntualizza che sono escluse quelle relative alle commesse affidate alle società del grup-

po e motiva l'esclusione sulla base del dato letterale della norma primaria che, nel fare riferimento alla ricerca commissionata a terzi, non ha incluso la ricerca commissionata tra società dello stesso gruppo, maggiormente inquadrabile nell'ambito della ricerca *intra-muros*.

Al riguardo, la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 5/E del 16 marzo 2016 aveva, però e con interpretazione estensiva, chiarito che "i costi derivanti dalla ricerca commissionata nell'ambito del medesimo gruppo rilevano nei limiti in cui siano riconducibili alle categorie di costi ammissibili di cui alle lettere a), b), c) e d) del comma 6 dell'art. 3. Pertanto, ai fini della corretta determinazione del credito di imposta, nonché dei successivi controlli, l'impresa committente avrà cura di acquisire dalla società commissionaria il dettaglio dei costi sostenuti supportati da adeguata documentazione". In altre parole, era (e, si deve ritenere, è ancora) agevolabile l'attività di ricerca infragruppo ma non al "valore" dell'eventuale commessa stipulata ma al "costo sostenuto" dal commissionario. In una sorta di "trasparenza fiscale", il committente agevola solo i costi sostenuti dal commissionario, se e solo se riconducibili alle categorie ammesse.

Sempre la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 5/E del 16 marzo 2016 aveva anche chiarito che "le spese relative alle 'privative industriali' rilevano sia nel caso di produzione interna sia nel caso di acquisto da fonti esterne, anche appartenenti al medesimo gruppo societario, nonché tutti costi che l'impresa beneficiaria sostiene per lo sviluppo, il mantenimento e l'accrescimento di detti beni immateriali. Nel caso di costi sostenuti nell'ambito del medesimo gruppo, resta fermo il potere dell'Amministrazione finanziaria di sindacare, secondo i canoni dell'anti economicità, 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".

In definitiva, fino all'entrata in vigore del "Decreto Dignità" ed ai fini della determinazione

del “costo agevolabile”, la ricerca commissionata ad un soggetto infragruppo doveva (e deve) essere valorizzata al “costo sostenuto dal commissionario” mentre l’acquisto, sempre da un soggetto infragruppo, di competenze tecniche o di privative industriali poteva anche avvenire al valore commerciale fissato contrattualmente (*rectius*, valore di mercato o valore normale).

Le modifiche apportate dal Decreto Dignità

Come detto, il “Decreto Dignità” - con decorrenza dal periodo d’imposta in corso alla data di entrata

in vigore del Decreto stesso (e, dunque, con effetti retroattivi) - vieta espressamente l’acquisto, da imprese infragruppo, di competenze tecniche e privative industriali relative a un’invenzione industriale o biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale (quelle di cui all’art. 3, comma 6, lett. d) del D.L. 23 dicembre 2013, n. 145). A normativa vigente, dunque, da un’impresa infragruppo dovrebbe essere ancora possibile acquistare ricerca (al costo e secondo una sorta di trasparenza fiscale) ma non è certamente più possibile acquistare beni immateriali (competenze tecniche, risultati di ricerche già effettuate da terzi, “contratti di *know how*”, “licenze di *know how*”, programmi per elaboratore tutelati da diritto d’autore, *software* coperti da *copyright*).

L’intervento del Governo è - verosimilmente e per il contesto normativo in cui è inserito - motivato da una generica volontà di contrastare la

LA NOVITÀ NORMATIVA

Divieto di acquisto da imprese infragruppo di beni immateriali

Il “Decreto Dignità” - con decorrenza dal periodo d’imposta in corso alla data di entrata in vigore del Decreto stesso, e, dunque, con **effetti retroattivi** - **vieta l’acquisto, da imprese infragruppo, di competenze tecniche e privative industriali** relative a un’invenzione industriale o biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale. A normativa vigente, dunque, da un’impresa infragruppo dovrebbe essere ancora possibile acquistare ricerca (al costo e secondo una sorta di trasparenza fiscale), ma non è più possibile acquistare **beni immateriali** (competenze tecniche, risultati di ricerche già effettuate da terzi, “contratti di *know how*”, “licenze di *know how*”, programmi per elaboratore tutelati da diritto d’autore, *software* coperti da *copyright*).

delocalizzazione delle aziende (quelle che fanno ricerca, in questo caso, producendo beni immateriali che rivendono alle consociate operanti in Italia), escludendo dalla fruizione (indiretta) delle agevolazioni quei soggetti che non effettuano investimenti e/o mantengono occupazione qualificata nel territorio nazionale. L’obiettivo è comprensibile e condivisibile ma le modalità attraverso cui si cerca di perseguirlo sono, si ritiene, lacunose e fuorvianti. L’insufficienza del Decreto a raggiungere l’obiettivo sperato è - come spiegato prima - legata alla possibili-

tà (deve ritenersi, ancora ammessa) di acquistare ricerca commissionata nell’ambito del medesimo gruppo, nei limiti in cui sia riconducibile alle categorie di costi ammissibili di cui alle lett. a), b), c) e d) del comma 6 dell’art. 3 della legge originaria del 2013. L’incertezza che il “Decreto Dignità” genera è altrettanto evidente: nella migliore delle ipotesi, il Decreto ha inteso colpire (secondo il dato letterale della norma) solo l’acquisto di beni immateriali infragruppo; nella peggiore, si è voluto intervenire (o quanto meno, spianare la strada) sulla possibilità di ammettere all’incentivo tutte le operazioni infragruppo (oggi ammesse solo in virtù dell’intervento interpretativo della citata circolare n. 5/E/2016).

Quello che è certo è che - con il “Decreto Dignità” - le “medie di raffronto” per il calcolo dell’aumento dei costi in Ricerca e Sviluppo passano da 2 a 3 (3). Il credito d’imposta, infatti, viene attribuito nella misura del 50% del-

(3) Cfr. E. Reich - F. Vernassa, “Niente *bonus* R&S sui beni immateriali infragruppo”, in *Il Sole - 24 Ore* del 24 agosto 2018.

le spese sostenute in eccedenza rispetto alla media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015. Al riguardo, la circolare n. 5/E/2016 aveva chiarito che "l'art. 5 del decreto attuativo precisa, al comma 1, che il credito di imposta compete in presenza di una 'spesa incrementale complessiva' di investimento rispetto alla 'media dei medesimi investimenti' realizzati nei tre periodi di imposta precedenti e, al successivo comma 2, che l'incremento complessivo è rappresentato dalla differenza positiva tra l'ammontare complessivo delle 'spese per investimenti in attività di ricerca e sviluppo di cui al comma 1 dell'art. 4' sostenute nel periodo di imposta in relazione al quale si intende beneficiare dell'agevolazione e la 'media annuale delle medesime spese' realizzate nel triennio di riferimento. Il riferimento alle 'medesime spese' porta a ritenere che nel computo della media di riferimento rientrano gli investimenti appartenenti alla medesima tipologia di quelli indicati come agevolabili dal comma 1 dell'art. 4 del decreto attuativo. Pertanto, al fine di garantire l'omogeneità dei valori comparati, i criteri adottati per l'individuazione e il computo degli investimenti rientranti nella previsione agevolativa valgono anche per gli investimenti degli esercizi precedenti da assumere ai fini del confronto".

Le cose, poi, si sono complicate con la Legge di bilancio 2017: a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016, hanno iniziato a coesistere due modalità di calcolo del credito d'imposta. La prima, disciplinata dall'art. 3 nella formulazione antecedente alle modifiche operate dalla legge di bi-

LA NOVITÀ NORMATIVA

Medie di raffronto per il calcolo dell'aumento dei costi in R&S

Con il "Decreto Dignità", le "medie di raffronto" per il calcolo dell'aumento dei costi in Ricerca e Sviluppo passano da 2 a 3. Il **credito d'imposta**, infatti, viene attribuito nella misura del **50%** delle **spese** sostenute in **eccedenza** rispetto alla **media** dei medesimi **investimenti** realizzati nei **tre periodi** d'imposta **precedenti** a quello in corso al 31 dicembre **2015**. Le medie diventano tre perché bisognerà tenere conto anche di quella - per la determinazione del beneficio con pari decorrenza - calcolata con riguardo alla medesima tipologia di beni e servizi ammessi da quella data (dalla quale sono state tolte competenze tecniche e privative industriali acquistate da imprese appartenenti al medesimo gruppo).

lancio 2017, che prevede, per i primi due periodi d'imposta di vigenza del beneficio (*i.e.*, periodi di imposta successivi a quelli in corso al 31 dicembre 2014 e al 31 dicembre 2015), la determinazione dell'agevolazione in funzione della diversa aliquota del credito d'imposta disposta - nella misura del 25% e del 50% - per tipologie di spese ammissibili. La seconda modalità di calcolo è regolata dall'art. 3 riformulato a seguito delle modifiche intervenute nel 2016 e prevede, per i restanti periodi d'imposta di vigenza dell'incentivo (*i.e.*, dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2020), la determinazione dell'agevolazione in funzione dell'applicazione dell'aliquota unica del credito di imposta - pari al 50% - a tutte le tipologie di spese eleggibili 2016 nonché la spettanza del beneficio anche alle imprese residenti che eseguono le attività di ricerca e sviluppo a seguito della stipula di contratti di commissione con imprese residenti nell'UE o nello SEE, ovvero in Stati con i quali è attuabile lo scambio di informazioni.

Come chiarito nella circolare n. 13/E/2017, nel caso in cui l'impresa commissionaria includa nel beneficio i contratti stipulati con controparti estere, in ossequio al principio di omogeneità dei valori comparati, deve includere i costi ammissibili sostenuti per le commesse estere nel periodo 2012/14 nella determinazione del parametro storico di riferimento. Il soggetto commissionario deve, dunque, provvedere, sul piano contabile e documentale, a separare correttamente le spese ammissibili afferenti l'esecuzione dei diversi contratti e, in caso di costi comuni a più commesse, ad applicare cor-

retti criteri di ripartizione per l'individuazione della quota di pertinenza del contratto di ricerca che assume rilevanza ai fini dell'applicazione del comma 1-bis dell'art. 3 (contratto di ricerca commissionato da controparti residenti in UE, nel SEE e in territori e Paesi "collaborativi").

Con le innovazioni del Decreto Dignità, a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del Decreto stesso, le me-

die diventano 3 perché bisognerà tenere conto anche di quella - per la determinazione del beneficio con pari decorrenza - calcolata con riguardo alla medesima tipologia di beni e servizi ammessi da quella data (dalla quale sono state tolte, certamente, competenze tecniche e private industriali acquistate da imprese appartenenti al medesimo gruppo).

Corriere Tributario.

Oggi anche da PC, Tablet e Smartphone.

Registrati subito su www.edicolaprofessionale.com

