

Normativa e prassi

Credito d'imposta ricerca/sviluppo: calcolo con operazioni straordinarie

16 Maggio 2018

L'Agenzia indica le soluzioni applicative da adottare per la determinazione del bonus quando le imprese beneficiarie sono interessate da ipotesi di riorganizzazione aziendale



Con la **circolare n.10/E** del 16 maggio 2018 l'Agenzia delle entrate, d'intesa con il ministero dello Sviluppo economico (Mise), interviene nuovamente in tema di credito di imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo, analizzando in maniera organica i riflessi prodotti dalle operazioni di riorganizzazione aziendale sull'applicazione della disciplina agevolativa, anche alla luce delle problematiche trattate in sede di risposta a numerose istanze di interpello.

Prima di entrare nel dettaglio dell'analisi condotta dall'Agenzia nel documento di prassi, si ricorda, in estrema sintesi, che la misura a oggi in vigore - introdotta dall'**articolo 3**, DI 145/2013, oggetto di modifiche e integrazioni ad opera della legge di stabilità 2016 (legge 190/2015) e della legge di bilancio 2017 (legge 232/2016), e attuata con **decreto** Mise del 27 maggio 2015 - consiste in un credito d'imposta riconosciuto a tutte le imprese che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2020.

Il credito è commisurato, per ciascuno dei periodi di imposta agevolati, al 50% dell'eccedenza degli investimenti effettuati rispetto alla media degli investimenti realizzati nel periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2014 e nei due precedenti.

Sono agevolabili le spese connesse agli investimenti in attività di ricerca fondamentale, ricerca industriale e sviluppo sperimentale rappresentate dai costi per il personale impiegato nell'attività di ricerca e sviluppo, per contratti di ricerca contratti di ricerca "extra-muros", stipulati con università, enti di ricerca, imprese e start-up innovative, quote di ammortamento di strumenti e attrezzature di laboratorio e spese relative a competenze tecniche e privative industriali.

Il credito è riconosciuto a condizione che nel periodo di imposta in cui si intende beneficiare dell'agevolazione siano state sostenute spese per attività di ricerca e sviluppo rientranti tra quelle ammissibili di importo almeno pari a 30mila euro ("soglia minima di investimento"). L'importo massimo annuale del credito di imposta spettante a ciascun beneficiario è pari a 20 milioni di euro (massimale annuo).

Principi generali

Innanzitutto, la circolare evidenzia che il peculiare meccanismo di calcolo dell'agevolazione, basato sul metodo incrementale, presenta problematiche applicative nei casi in cui le imprese beneficiarie siano interessate da operazioni straordinarie, come trasformazioni, fusioni, scissioni e conferimenti.

L'intervento dell'Agenzia si è reso necessario per rendere coerenti gli effetti delle operazioni straordinarie con l'applicazione della disciplina agevolativa. Le soluzioni indicate, come specificato nel documento di prassi, trovano fondamento nel:

- principio di autonomia della disciplina agevolativa rispetto alla ordinaria disciplina di determinazione del reddito d'impresa (e dell'imposta)
- principio di autonomia dei singoli periodi di imposta
- principio del ragguglio alla durata del periodo di imposta dei parametri rilevanti ai fini del calcolo del credito e cioè dell'ammontare minimo di 30mila euro di investimenti richiesto per accedere al beneficio e dell'importo massimo annuale del credito spettante
- principio del ragguglio alla durata del periodo di imposta della media storica di riferimento per garantire l'omogeneità dei valori messi a confronto per la determinazione del credito spettante

- principio di “adeguamento” delle regole ordinariamente applicabili alle operazioni straordinarie in sede di determinazione del reddito d’impresa alle esigenze dello strumento agevolativo con i correttivi necessari a salvaguardarne la natura (di incentivo) e la finalità (far crescere gli investimenti privati in ricerca e sviluppo)
- regola speciale del trattamento ai fini del credito di imposta della ricerca contrattualizzata infra-gruppo, che opera nel senso di riqualificare tale ricerca da *extra-muros* a *intra-muros*, costituendo già, essa stessa, deroga alle ordinarie regole contabili e fiscali.

Le soluzioni applicative

Sulla scorta di tali principi e regole, la circolare fornisce specifiche e motivate istruzioni per la determinazione del bonus, arricchite con numerosi esempi pratici. Vediamo in sintesi, per ciascuna tipologia di operazione straordinaria, le principali indicazioni.

Trasformazione

Nel caso di trasformazione le criticità sorgono in presenza di operazione interruttiva del periodo di imposta. Nell’applicare il criterio del ragguglio alla durata del periodo di imposta dei parametri rilevanti ai fini del calcolo del credito e della media storica di riferimento, l’Agenzia evidenzia che l’operazione deve essere neutrale ai fini dell’*an* e del *quantum* del credito spettante, per cui la somma dei crediti maturati nei periodi *ante* e *post* trasformazione non può essere diversa dall’ammontare del credito che sarebbe determinabile nel caso in cui non ci fosse stata l’operazione, attesa la continuità e l’identità sostanziale tra il soggetto trasformato e il soggetto risultante dall’operazione. Di conseguenza il diritto al credito per i periodi *ante* e *post* operazione si perfeziona e può essere quantificato solo alla chiusura del primo periodo di imposta successivo alla trasformazione.

Fusione

In questa ipotesi, la circolare evidenzia che gli effetti prodotti dalla fusione sul calcolo del beneficio sono dovuti alla natura successoria dell’operazione, che determina il subentro dell’avente causa nella totalità delle posizioni giuridiche soggettive del dante causa.

A livello operativo, l’Agenzia distingue tra operazioni effettuate nel corso di uno degli anni rilevanti per il calcolo della media storica di riferimento e quelle realizzate durante il periodo di vigenza dell’agevolazione. Relativamente a queste ultime viene effettuata una trattazione distinta a seconda che l’operazione abbia o meno effetti retroattivi.

- **Fusione nel periodo di media** - è necessario che il soggetto avente causa sommi tutti i costi rilevanti ai fini del calcolo della media sostenuti da se medesimo e dagli aventi causa e divida tale ammontare per il numero di anni (1, 2 o 3) determinato avendo come riferimento la società “più anziana”
- **Fusione nel periodo agevolato** - l’Agenzia ritiene che il soggetto avente causa “erediti” la media del soggetto dante causa e non i singoli costi, in considerazione del fatto che, al momento in cui interviene l’operazione, ciascuna società ha già “maturato” una propria media di riferimento, consolidatasi come autonoma caratteristica rilevante ai fini dell’agevolazione e, inoltre, tale media potrebbe aver già assunto autonoma e concreta rilevanza per l’applicazione del beneficio in un precedente periodo di imposta
- **Fusione retrodatata** - ai fini del calcolo del credito d’imposta, per effetto della retrodatazione i costi sostenuti dal dante causa rilevano in capo all’avente causa, il quale deve sommare alla propria media storica di riferimento quella del soggetto incorporato o fuso
- **Fusione non retrodatata** - il soggetto incorporato calcola il credito in relazione al periodo di imposta *ante* operazione, procedendo all’opportuno ragguglio dei parametri rilevanti e della media storica di riferimento alla durata di tale periodo. In tale evenienza la media, oltre a essere raggugliata alla durata del periodo *ante* fusione deve essere suddivisa tra i due soggetti, per cui l’avente causa, in relazione al periodo di imposta in cui interviene l’operazione, deve sommare alla propria media di riferimento la restante parte di media del soggetto dante causa.

Scissione

Per questa tipologia di operazione la circolare precisa che valgono, in linea generale, le indicazioni fornite in merito alla fusione. Nel ricordare che le operazioni di scissione determinano la separazione del patrimonio del dante causa tra diversi soggetti che subentrano nella totalità delle posizioni giuridiche relative al patrimonio ricevuto, ai soli fini della disciplina agevolativa, la soluzione indicata è quella dell’attribuzione analitica della media storica di riferimento e dei costi tra le società beneficiarie e tra queste e la stessa scissa, in quanto più coerente con le finalità dell’incentivo e con la natura dei costi agevolabili.

Conferimento di azienda o di ramo aziendale

La circolare si sofferma sul conferimento posto in essere all’interno di un gruppo societario o tra parti correlate, specificando che in tale ipotesi, ai fini dell’attribuzione dei costi e della media storica di riferimento, vanno applicate le stesse soluzioni individuate per le operazioni di scissione, attesa l’unicità del soggetto economico.

La cessione e l’affitto di azienda effettuate infra gruppo o tra parti correlate, in quanto operazioni sostanzialmente

equivalenti al conferimento, vengono trattate alla stregua di quest'ultimo.

Sul tema dei conferimenti, l'Agenzia mette un *alert* nel caso in cui, entro il periodo di cui all'[articolo 43](#), Dpr 600/1973, la società conferitaria esca dal gruppo, specificando che, a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data dell'operazione che determina la perdita del controllo, la media trasferita alla conferitaria - sempre che la società sia rimasta nel gruppo - deve essere riassunta dalla conferente.

Ulteriori indicazioni

L'Agenzia ha cura di precisare che i costi per competenze tecniche e privative industriali contabilizzati in elementi dell'attivo patrimoniale devono essere suddivisi *pro rata temporis* in caso di operazioni straordinarie, che interrompono il periodo di imposta e che, nei casi di operazioni di riorganizzazione infragruppo o effettuate tra parti correlate, le stesse non possono determinare la duplicazione del beneficio sul medesimo costo.

Inoltre, nelle ipotesi di operazioni di riorganizzazione in cui la media di riferimento è attribuita a un soggetto diverso da quello che ha sostenuto i relativi costi, viene posto in capo all'avente causa l'obbligo di acquisire tutta la documentazione utile a comprovare la correttezza dei calcoli del beneficio spettante.

La circolare fa presente che resta fermo il potere dell'Amministrazione di effettuare un sindacato antiabuso in relazione a operazioni che determinino la maturazione di un credito d'imposta maggiore rispetto a quello che i soggetti coinvolti avrebbero maturato in assenza delle stesse.

Il quadro interpretativo fornito dal documento di prassi mira a risolvere la generalità delle fattispecie. Pertanto, viene chiarito che, nelle ipotesi di comportamenti difformi dalle istruzioni impartite, per il contribuente si configura l'esimente delle obiettive condizioni di incertezza interpretativa della norma, con conseguente possibilità di regolarizzare la propria posizione, secondo le regole ordinarie, senza applicazione di sanzioni.

Tenuto conto, infine, della complessità dei temi analizzati, l'Agenzia fa presente che i soggetti interessati possono presentare un'apposita istanza di interpello per la trattazione di casi specifici non contemplati nella circolare. **TABELLA DI**

SINTESI DELLE MODALITÀ DI CALCOLO

DEL BONUS RICERCA E SVILUPPO IN PRESENZA DI OPERAZIONI STRAORDINARIE

	Operazione effettuata in un periodo rilevante ai fini della media (2012-2014)	Operazione effettuata in un periodo agevolato (2015-2020)		
OPERAZIONE	COSTI RILEVANTI PER LA MEDIA	MEDIA DI RIFERIMENTO	COSTI DI ESERCIZIO	
Trasformazione interruttiva del periodo di imposta	si sommano	il soggetto risultante dall'operazione "eredita" la media del soggetto trasformato; nei periodi <i>ante</i> e <i>post</i> operazione la media va raggugliata alla durata degli stessi	ciascun soggetto agevola i costi sostenuti	ATTENZIONE la somma dei crediti spettanti nei periodi <i>ante</i> e <i>post</i> operazione deve essere uguale all'importo del credito che sarebbe maturato in assenza della trasformazione
Fusione retrodatata	si sommano	trasferita e sommata con quella dell'incorporante	rilevano in capo all'incorporante	

Fusione non retrodatata	si sommano	trasferita e sommata con quella dell'incorporante; per il periodo in corso alla data dell'operazione la media dell'incorporata deve essere ragguagliata alla durata del periodo ante-fusione; la restante parte di media deve essere assunta dall'incorporante ai fini del calcolo del proprio credito di imposta per il periodo di imposta nel corso del quale viene effettuata l'operazione	ciascun soggetto agevola i costi sostenuti	
Scissione parziale	si trasferiscono alle beneficiarie e/o alla scissa in base al criterio analitico o ad un criterio equivalente, che approssimi l'analitico, determinato in relazione al caso specifico	trasferita in base al criterio analitico o ad un criterio equivalente; per il periodo in corso alla data dell'operazione la media della scissa deve essere suddivisa tra scissa e beneficiarie	ciascun soggetto agevola i costi sostenuti	
Scissione totale non retrodatata	si trasferiscono alle beneficiarie in base al criterio analitico o ad un criterio equivalente, che approssimi l'analitico, determinato in relazione al caso specifico	trasferita in base al criterio analitico o ad un criterio equivalente; per il periodo in corso alla data dell'operazione la media della scissa deve essere suddivisa tra scissa e beneficiarie	ciascun soggetto agevola i costi sostenuti	
Scissione totale retrodatata	si trasferiscono alle beneficiarie in base al criterio analitico o ad un criterio equivalente, che approssimi l'analitico, determinato in relazione al caso specifico	trasferita in base al criterio analitico o ad un criterio equivalente e sommata all'eventuale media delle beneficiarie	agevolati sulle beneficiarie alle quali vanno attribuiti in base ad un criterio analitico	

Conferimento nel gruppo	si trasferiscono alla conferitaria in base al criterio analitico o ad un criterio equivalente, che approssimi l'analitico, determinato in relazione al caso specifico	trasferita in base al criterio analitico o ad un criterio equivalente; per il periodo in corso alla data dell'operazione la media della conferente deve essere suddivisa tra conferente e conferitaria	ciascun soggetto agevola i costi sostenuti	ATTENZIONE se entro il periodo di cui all'art. 43 del d.P.R. n. 600 del 1973 la conferitaria esce dal gruppo, a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data dell'operazione che determina la perdita del controllo la media trasferita alla conferitaria deve essere riassunta dalla conferente
Cessione di azienda nel gruppo	si trasferiscono alla cessionaria in base al criterio analitico o ad un criterio equivalente, che approssimi l'analitico, determinato in relazione al caso specifico	trasferita in base al criterio analitico o al criterio equivalente; per il periodo in corso alla data dell'operazione la media del cedente deve essere suddivisa tra cedente e cessionaria	ciascun soggetto agevola i costi sostenuti	
Affitto di azienda nel gruppo	si trasferiscono alla locatrice in base al criterio analitico o ad altro criterio equivalente	trasferita in base al criterio analitico o ad altro criterio equivalente - per il periodo in corso alla data dell'operazione la media del locatore deve essere suddivisa con il locatario	ciascun soggetto agevola i costi sostenuti	
Conferimento, cessione e affitto di azienda extra-gruppo	non si ereditano	non si trasferisce	ciascun soggetto agevola i costi sostenuti	

di
Katia Caruso
Sara Di Donato

URL: <https://fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/credito-dimposta-ricercasviluppo-calcolo-operazioni>