

Ai gentili clienti

Loro sedi

**Ricerca e sviluppo: chiarimenti della circolare
n.10/E/2018 in materia di operazioni straordinarie**

(Circolare Agenzia delle Entrate n. 10/E del 16.05.2018)

Con la **circolare n. 10/E del 16.05.2018** l'Agenzia delle Entrate ha fornito numerose precisazioni relativamente alla **fruizione del credito R&S nell'ipotesi di operazioni straordinarie**. Secondo quanto chiarito dall'Amministrazione Finanziaria, nell'ipotesi di **trasformazione**, il contribuente dovrà calcolare il credito considerando i **due periodi d'imposta autonomi generati dall'operazione** (per i soggetti solari, il primo dall'inizio dell'anno fino alla data di trasformazione, il secondo dalla predetta data fino alla fine dell'anno) **imputando correttamente le spese agevolate**. L'Agenzia inoltre precisa che, considerata la continuità sostanziale tra soggetto trasformato e 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 può essere determinato solo a consuntivo. In materia di **fusione**, invece, vengono forniti chiarimenti specifici per le ipotesi di: i) operazione durante il periodo di media; ii) operazione durante il periodo agevolato; iii) operazione retrodatata e non retrodatata. Tali chiarimenti, peraltro, trovano applicazione anche con riferimento alle ipotesi di **scissione e conferimento di azienda**. Ricordiamo che a decorrere dal 01.01.2017 il legislatore ha introdotto alcune modifiche alla disciplina del bonus R&S, semplificandone notevolmente disciplina e modalità di calcolo. Per effetto di quanto previsto dalla legge n. 232/2016, infatti: *i*) è stato **prorogato di un anno il periodo agevolato** (fino al 2020); *ii*) viene **standardizzata l'aliquota di calcolo del credito al 50%** per tutte le tipologie di spese; *iii*) è stato **esteso l'ambito di applicazione** alle imprese residenti che svolgono ricerca per conto di committenti non residenti; *iv*) viene **innalzato il massimale** di agevolazione a 20 milioni di euro.

Premessa

Con **circolare n. 10/E del 16.05.2018**, l'Agenzia delle Entrate ha fornito numerose precisazioni in relazione alla **fruizione del credito d'imposta R&S nel caso di operazioni straordinarie**. Ci si riferisce, in particolare, alle **operazioni di fusione, scissione, trasformazione e conferimento d'azienda**, rispetto alle quali vengono fornite indicazioni generali (principio di autonomia della disciplina relativa ai periodi d'imposta, ragguaglio

delle condizioni all'effettiva durata proporzionale del periodo, ecc.) e precisazioni specifiche con riferimento ad ogni singola ipotesi di operazione straordinaria.

Ricordiamo che, per effetto delle modifiche apportate dalla **legge di Bilancio 2017** al DL n. 145/2013, **l'incentivo è stato potenziato** con la previsione di un **beneficio fisso del 50%** (senza la distinzione tra incentivo ordinario e maggiorato applicabile fino al 31.12.2016) **da calcolare sulla base della differenza tra gli investimenti effettuati nel periodo d'imposta agevolato e la media del triennio precedente a quello in corso al 31.12.2015**. La legge n.232/2016, inoltre, ha previsto l'**innalzamento del massimale dell'agevolazione** (20 milioni), la **proroga** dell'agevolazione (al periodo d'imposta in corso al 31.12.2020) e l'**estensione dell'ambito di applicazione alle imprese residenti che svolgono ricerca a favore di committenti esteri**.

Sulle **spese incentivabili** e sulle **modalità di calcolo** dell'incentivo si sono susseguiti nel tempo numerosi interventi, tra cui ricordiamo, in particolare, i seguenti:

- la **circolare n. 59990 del 09.02.2018** con la quale il MISE ha fornito precisazioni in relazione all'applicazione del credito R&S alla programmazione e allo sviluppo di software informatici, specificando che l'ambito applicativo del credito d'imposta può essere definito sulla base degli stessi criteri OCSE di avanzamento scientifico e tecnologico contenuti nel "Manuale di Frascati";
- la **risoluzione n. 121/E del 09.10.2017** che, con riferimento al periodo d'imposta, ha precisato che *i)* nell'anno di **anticipo** della chiusura dell'esercizio, si dovranno considerare **autonomamente** i periodi d'imposta formati nello stesso anno (ad esempio, nel caso in cui un soggetto solare anticipi la chiusura al 30.06.2015 si avrà un primo periodo dal 01.01.2015 al 30.06.2015 ed un secondo dal 01.07.2015 al 30.06.2016); *ii)* **non devono essere rideterminati** i periodi rilevanti ai fini della media alla luce della mutazione del periodo d'imposta (nell'esempio precedente saranno i tre anni solari 2012, 2013 e 2014 calcolati dal 01.01 al 31.12 di ogni anno);
- la **risoluzione n. 122/E del 10.10.2017**, con cui sono state analizzate alcune **ipotesi di applicazione dell'agevolazione**, con particolare riferimento agli **studi clinici non interventistici, gli studi clinici post registrativi, la realizzazione dei prototipi** (compresi i costi di esternalizzazione), **contratti di apprendistato di alta formazione, contratti di sviluppo sperimentale ed altro ancora**.

**I precedenti
chiarimenti delle
Entrate**

OSSERVA

Con riferimento ai precedenti interventi, le modifiche apportate dalla legge n.232/2016 sono state oggetto di precisazione da parte dell'Agenzia delle Entrate con **circolare n. 13/E del 27.04.2017** (con cui sono stati integrati i chiarimenti della **circolare n. 5 del 16.03.2016**). Inoltre:

- con la **risoluzione n. 55/E del 19.07.2016**, viene ampliato in via interpretativa l'ambito di applicazione dell'agevolazione: le Entrate hanno precisato che

Consulenza Aziendale Societaria e Tributaria per l'Internazionalizzazione

studio@csaconsulting.eu - csainternational@pec.it - www.csaconsulting.eu

P.Iva : 07999590966 - Registro Imprese di Milano REA MI 1996312

l'agevolazione si applica anche nell'ipotesi **somministrazione di personale** altamente qualificato;

- con la successiva **risoluzione n. 66/E del 03.08.2016** l'Agenzia delle Entrate ha affrontato il tema relativo alla cumulabilità dell'agevolazione con altri contributi, specificando che **l'agevolazione può essere sommata ad altri interventi** (nel limite massimo del costo complessivo);
- con la **risoluzione n. 80/E del 23.09.2016** viene precisato che non sono incentivabili i corsi a cui si applicano le metodologie già riconosciute dall'attività di formazione e che **non sono incentivabili i corsi a carattere commerciale**, ovvero erogati a seguito di remunerazione;
- con la **risoluzione n. 119/E del 22.12.2016** sono stati forniti chiarimenti in relazione alla classificazione dei costi per le prove di laboratorio;
- con la **risoluzione/ n. 12/E del 25.01.2017** l'Agenzia delle Entrate ha fornito ulteriori precisazioni con riferimento alla problematica del **cumulo** delle agevolazioni con il programma Horizon 2020;
- con **risoluzione n. 32/E del 10.03.2017** viene specificato che il credito è fruibile anche nel caso in cui **la ricerca commissionata sia a favore di terzi**: i costi sostenuti dalla beneficiaria potranno quindi essere ammessi al credito d'imposta.

Ambito soggettivo

L'**ambito soggettivo** di applicazione dell'agevolazione appare molto vasto: il comma 1 dell'articolo 3, infatti, **consente l'applicazione dell'agevolazione a "tutte le imprese, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano nonché dal regime contabile adottato, che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo"**. Al riguardo la Legge di Bilancio 2017 ha accolto alcuni dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate, ai sensi dei quali sono stati ammessi all'agevolazione sia le **imprese residenti nel territorio dello Stato** che le **stabili organizzazioni** nel territorio dello Stato di imprese non residenti che **svolgono attività di ricerca e sviluppo nei confronti di soggetti non residenti**. Inoltre, secondo l'Agenzia (l'ipotesi non è stata positivizzata) non possono restare esclusi gli **enti non commerciali** (relativamente all'attività **commerciale**) e le **imprese agricole** che determinano il reddito agrario ai sensi dell'articolo 32 del TUIR.

Società che svolgono attività di ricerca e sviluppo per soggetti non residenti

Secondo quanto precisato nella circolare n. 13/E/2017, il soggetto commissionario residente che esegue **attività di ricerca e sviluppo** per conto di committenti non residenti (anche parti correlate estere o enti non commerciali) viene **equiparato al soggetto residente che effettua investimenti in ricerca e sviluppo**. Con riferimento alla determinazione del quantum dell'incentivo **non assume alcun rilievo il corrispettivo contrattuale** pattuito ma solo la **somma delle voci di spesa, analiticamente documentate ed appartenenti ai costi ammissibili**. L'Agenzia delle Entrate ha precisato il carattere non retroattivo della modifica, pertanto le attività di ricerca e sviluppo nella fattispecie descritta potranno essere incentivate **solo a decorrere dal 2017**. Qualora le spese per attività di ricerca e sviluppo vengano sostenute a **decorrere dal 2017** possono essere ammesse all'incentivo **anche se si riferiscono ad attività degli anni precedenti**.

Consulenza Aziendale Societaria e Tributaria per l'Internazionalizzazione

studio@csaconsulting.eu - csainternational@pec.it - www.csaconsulting.eu

P.Iva : 07999590966 - Registro Imprese di Milano REA MI 1996312

Una lettura estensiva della norma, inoltre, permette all’Agenzia delle Entrate di ammettere all’agevolazione i **consorzi** e le **reti di imprese (1)**.

Esclusioni I **soggetti sottoposti a procedure concorsuali non finalizzate alla continuazione dell’esercizio dell’attività economica** (così come avviene tipicamente nel caso di fallimento e di liquidazione coatta) **non possono accedere al beneficio** in commento.

AMBITO DI APPLICAZIONE

Soggetti ammessi	Imprese residenti nel territorio dello Stato
	Stabili organizzazioni
	Enti non commerciali (relativamente all’attività commerciale)
	Imprese agricole
	Consorzi
	Reti di imprese
Soggetti esclusi	Soggetti sottoposti a procedure concorsuali non finalizzate alla continuazione dell’esercizio dell’attività economica (es. fallimento e liquidazione coatta)

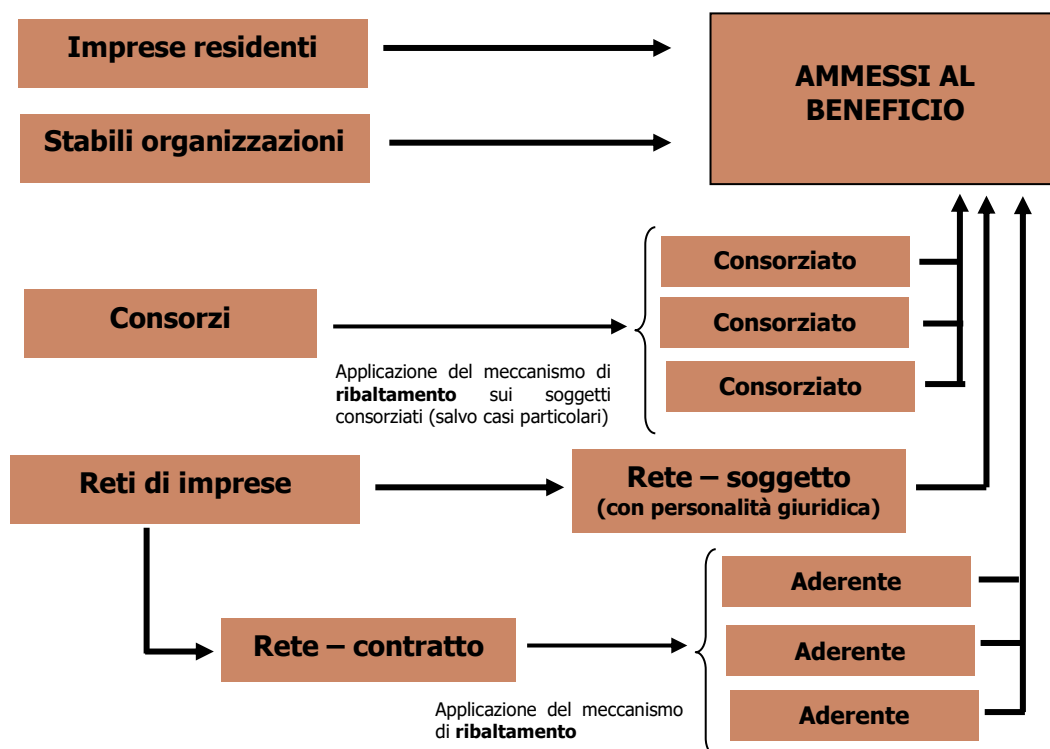
Nuove attività Con riferimento alle **nuove attività**, possono beneficiare dell’agevolazione anche le **imprese che intraprendono l’attività a partire dal periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014**. Si deve però precisare che agli effetti della corretta applicazione dell’agevolazione:

- devono considerarsi **neo costituiti** i soggetti in capo ai quali si verifichi l’effettivo avvio di una nuova attività imprenditoriale piuttosto che la continuazione di una vecchia attività in capo ad “nuovo” soggetto;
- resta fermo il **potere dell’Amministrazione di effettuare un sindacato “anti abuso” nel caso di imprese costituite durante il periodo di vigenza dell’agevolazione a seguito di operazioni di riorganizzazione aziendale**.

Secondo CONFINDUSTRIA assumono rilievo, ai fini dell’applicazione della norma **antielusiva, i conferimenti aziendali**. In questo caso, infatti, in base alla disciplina fiscale ordinaria **non si verificherebbe il subentro da parte della società conferitaria nei dati della media storica del soggetto conferente** (come invece avviene per fusione e scissione).

1 Con riferimento alle **reti d’imprese, l’adesione al contratto di rete non comporta (sempre) l’attribuzione di soggettività tributaria alla rete risultante dal contratto stesso**, per cui gli atti posti in essere in esecuzione del programma di rete producono, in alcuni casi, i loro **effetti direttamente nelle sfere giuridico-soggettive dei partecipanti alla rete**. Di conseguenza, nell’ipotesi di **rete-contratto**, i costi ed i ricavi derivanti dalla partecipazione ad un contratto di rete sono **deducibili o imponibili per i singoli partecipanti** secondo le regole impositive fissate dal testo unico ed andranno indicati nella dichiarazione degli stessi. In relazione ai **costi relativi ad attività di ricerca e sviluppo eleggibili, fatturati o “ribaltati”** alle singole imprese, **il diritto al credito d’imposta sorge i capo al singolo partecipante**.

In relazione ad un'operazione di conferimento di azienda o di ramo aziendale in una società neo-costituita nel corso del quinquennio 2015-2019, dunque, la regola interpretativa affermata dall'Agenzia delle Entrate, opererebbe, in via di principio, nel senso che alla società conferitaria dovrebbe essere attribuita virtualmente la stessa media storica che avrebbe "gravato" sul soggetto conferente se non ci fosse stata l'operazione di riorganizzazione.



Ambito oggettivo

A differenza dell'ambito soggettivo, la **determinazione dell'ambito oggettivo appare molto più specifica e delineata**. Con la **circolare n. 5/E/2016** l'Agenzia delle Entrate, procedendo per gradi, individua le **ricerche agevolabili** e gli **investimenti ammissibili**, dettagliando le **single ipotesi di spesa**.

Ricerca agevolabile

Il **decreto attuativo 27.05.2015** ha definito le **attività di ricerca e sviluppo ammissibili** al credito di imposta e quelle **escluse dal beneficio**. L'Agenzia delle Entrate ha segnalato innanzitutto che le attività di ricerca e sviluppo possono essere svolte anche in ambiti diversi da quelli scientifico e tecnologico. In via del tutto generale, sono ammissibili le ricerche ricadenti nella definizione di **ricerca fondamentale**, **ricerca industriale** e **sviluppo sperimentale**.

(Prima ipotesi) Ricerca fondamentale

Sono classificabili nella "**ricerca fondamentale**" i 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.

(Seconda ipotesi) Ricerca industriale

Consulenza Aziendale Societaria e Tributaria per l'Internazionalizzazione
studio@csaconsulting.eu - csainternational@pec.it - www.csaconsulting.eu
 P.Iva : 07999590966 - Registro Imprese di Milano REA MI 1996312

Sono, invece, classificabili nella “**ricerca industriale**” le attività di:

- **ricerca pianificata o 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**;
- **creazione di componenti di sistemi complessi necessaria per la ricerca industriale**, in particolare per la **validazione di tecnologie generiche**, ad esclusione dei prototipi di cui alla definizione successiva.

**(Terza ipotesi)
Sviluppo
sperimentale**

Sono classificabili nello “**sviluppo sperimentale**” le attività di:

- **acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo delle conoscenze** e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica, commerciale 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; tali attività possono comprendere l’elaborazione di progetti, disegni, piani e altra documentazione, purché non siano destinati a uso commerciale; la corrispondente disposizione del decreto attuativo ha ricompreso, tra le attività ammissibili nell’ambito dello sviluppo sperimentale, anche gli “**studi di fattibilità**”;
- realizzazione di **prototipi utilizzabili per scopi commerciali** e di **progetti pilota destinati a esperimenti tecnologici e/o commerciali**, quando il prototipo è necessariamente il prodotto commerciale finale e il suo costo di fabbricazione è troppo elevato per poterlo usare soltanto a fini di dimostrazione e di convalida;
- **produzione e collaudo di prodotti, processi e servizi**, a condizione che non siano impiegati o trasformati in vista di applicazioni industriali o per finalità commerciali.

**Modifiche a linee di
produzione**

OSSERVA

Non sono considerate 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**. Rimangono **escluse**, quindi, le **modifiche non significative di prodotti e di processi** (modifiche stagionali di sostituzione di un bene strumentale, ecc). Sono agevolabili, invece, le modifiche di processo o di prodotto che apportano **cambiamenti o miglioramenti significativi delle linee e/o delle tecniche di produzione o dei prodotti** (quali, ad esempio, la sperimentazione di una nuova linea produttiva, la modifica delle caratteristiche tecniche e funzionali di un prodotto).

RICERCHE AMMISSIBILI

Lettera	Descrizione tipologia di investimento
a	Lavori sperimentali o teorici svolti, aventi quale principale finalità l’acquisizione di nuove conoscenze sui fondamenti di fenomeni e di fatti

Consulenza Aziendale Societaria e Tributaria per l’Internazionalizzazione

studio@csaconsulting.eu - csainternational@pec.it - www.csaconsulting.eu

P.Iva : 07999590966 - Registro Imprese di Milano REA MI 1996312

	osservabili, senza che siano previste applicazioni o utilizzazioni pratiche dirette.
b	Ricerca pianificata o 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 alla lettera c).
c	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; può trattarsi anche di altre attività destinate alla definizione concettuale, alla pianificazione e alla documentazione concernenti nuovi prodotti, processi e servizi; tali attività possono comprendere l'elaborazione di progetti, disegni, piani e altra documentazione, purché non siano destinati a uso commerciale; realizzazione di prototipi utilizzabili per scopi commerciali e di progetti pilota destinati a esperimenti tecnologici o commerciali, quando il prototipo è necessariamente il prodotto commerciale finale e il suo costo di fabbricazione è troppo elevato per poterlo usare soltanto a fini di dimostrazione e di convalida.
d	Produzione e collaudo di prodotti, processi e servizi, a condizione che non siano impiegati o trasformati in vista di applicazioni industriali o per finalità commerciali.

Tipologia di investimento ammissibili

Una volta verificata la sussistenza di una delle ipotesi di ricerca ammissibile, le disposizioni di cui all'articolo 3, comma 6, del DL n. 145/2013 indica le **ipotesi tassative di spese ammesse per la determinazione del credito d'imposta**. Tali ipotesi, per effetto di quanto previsto dalla legge n. 232 del 11.12.2016, prevedono una profonda modifica:

SPESE AMMISSIBILI E ALIQUOTA

Descrizione	Aliquota
Personale impiegato in attività di ricerca e sviluppo (prima personale altamente qualificato).	50%
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 Ministro 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 .	50% (prima 25%)
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'articolo 25 del decreto-legge 18 ottobre 2012, n. 179, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2012, n. 221.	50%
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.	50% (prima 25%)

Consulenza Aziendale Societaria e Tributaria per l'Internazionalizzazione

studio@csaconsulting.eu - csainternational@pec.it - www.csaconsulting.eu

P.Iva : 07999590966 - Registro Imprese di Milano REA MI 1996312

Ambito temporale

Ai fini dell'agevolazione, **rilevano gli investimenti ricerca e sviluppo 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**. L'imputazione degli investimenti ad uno dei periodi di imposta di vigenza dell'agevolazione avviene secondo le **ordinarie regole di competenza fiscale** (anche per i soggetti che determinano il reddito su base catastale) (2).

Cumulabilità

Alla luce dei più recenti chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate (risoluzione n. 66/E/2016), l'agevolazione è **cumulabile con altri incentivi nel limite massimo del costo ammissibile**. Per la **determinazione del volume complessivo dei costi ai fini agevolativi** rilevano anche **quei costi per cui il contribuente ha ricevuto contributi** (anche a copertura totale, ed intesi al lordo del contributo). Pertanto, **tali costi rileveranno per il calcolo del differenziale rispetto alla media del triennio precedente ma potrebbero, di fatto, risultare solo parzialmente incentivabili o non incentivabili** a seconda dell'entità del contributo alla spesa già ricevuto.

A titolo esemplificativo, **se una spesa ammissibile è coperta da un contributo a copertura dell'intero costo, il contribuente potrà indicare tale spesa tra gli investimenti effettuati** (ed incrementare quindi il differenziale rispetto all'anno precedente), ma **non potrà godere di fatto dell'incentivo in trattazione**.

ESEMPIO

ESEMPIO (riportato nella risoluzione n. 12/E/2017)

Si ipotizzi, ad esempio, che **l'importo dei contributi comunitari** complessivamente ricevuti dall'impresa sia pari a **euro 1.000.000**, di cui **euro 800.000** a titolo di sovvenzione dei **"costi diretti"** ed **euro 200.000** per il rimborso dei **"costi indiretti"**.

Si ipotizzi, inoltre, per semplicità, che i **"costi indiretti"** siano formati da voci **totalmente irrilevanti ai fini del credito di imposta** e che i **"costi diretti"** siano formati in parte da **voci rilevanti ai fini del credito**, così suddivise:

- euro 250.000 riferibili ai costi per il personale altamente qualificato;
- euro 250.000 riferibili alle spese di ricerca extra-muros;
- euro 200.000 riferibili ai costi per l'acquisizione di competenze tecniche (relative, ad esempio, al personale non altamente qualificato);
- euro 100.000 riferibili ad altri costi non rilevanti ai fini del credito di imposta (ad

2 Non rilevano i diversi criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali. L'Agenzia, al riguardo, ha specificato che il riferimento esplicito agli investimenti effettuati a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014 **non esclude l'ammissibilità di investimenti in attività di ricerca che risultino avviate in data anteriore al predetto periodo di applicazione dell'agevolazione**. In ogni caso, l'agevolazione **compete per la parte di costi sostenuti nel periodo individuato dalla norma** (quindi successivi al 31.12.2014).

Consulenza Aziendale Societaria e Tributaria per l'Internazionalizzazione

studio@csaconsulting.eu - csainternational@pec.it - www.csaconsulting.eu

P.Iva : 07999590966 - Registro Imprese di Milano REA MI 1996312

esempio, per l'acquisto di materiali di consumo).

Si ipotizzi poi che **l'impresa abbia realizzato nel 2016 investimenti ammissibili per i quali intende beneficiare del credito di imposta** e che l'ammontare complessivo dei costi di competenza del periodo di imposta, **al lordo dei contributi comunitari ricevuti a titolo di rimborso dei “costi diretti”** (pari a euro 700.000), **ammonti a euro 800.000, di cui:**

- euro 500.000 per il gruppo di spese agevolabili nella misura del 50 per cento (suddivisi in euro 300.000 a titolo di costi per il personale altamente qualificato ed euro 200.000 a titolo di ricerca extra-muros);
- euro 300.000 per il gruppo di spese agevolabili nella misura del 25 per cento (suddivisi in euro 150.000 a titolo di quote di ammortamento di strumenti e attrezzature di laboratorio;
- euro 150.000 a titolo di spese per competenze tecniche relative, ad esempio, al personale non altamente qualificato).

Dovendo calcolare il credito di imposta teoricamente spettante, si ipotizzi che **la media dei medesimi investimenti nel periodo di riferimento (2012-2014)** risulti complessivamente pari ad **euro 600.000** e sia formata da euro 400.000 di costi agevolabili al 50 per cento e da euro 200.000 di costi agevolabili al 25 per cento.

Ne deriva che **la spesa incrementale complessiva, pari alla differenza tra gli investimenti realizzati nel periodo di imposta 2016** (euro 800.000) e la suddetta **media di riferimento** (euro 600.000), è pari a **euro 200.000** (800.000-600.000), da suddividere in euro 100.000 agevolabili al 50 per cento ed euro 100.000 agevolabili al 25 per cento, con un credito di imposta teoricamente spettante pari a euro 75.000.

Sommando l'importo dei contributi comunitari correlati ai costi ammissibili al credito di imposta (pari a euro 700.000) e **l'importo del beneficio teorico** (pari a euro 75.000), risulta che **gli incentivi complessivamente spettanti all'impresa per i medesimi costi ammissibili ammonterebbero a euro 775.000**, importo **inferiore all'investimento complessivo ammissibile** (pari a euro 800.000) effettuato nel periodo di imposta 2016.

Pertanto, il contribuente potrà **beneficiare del credito di imposta per euro 75.000**. Nel caso, invece, di **superamento del limite massimo** (i.e., 100 per cento dei costi sostenuti, pari a euro 800.000 nell'esempio), la società istante sarà tenuta a **ridurre corrispondentemente il credito di imposta, in modo da garantire che tutti gli incentivi pubblici** (fiscali e non) **ricevuti per sovvenzionare gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo non eccedano i costi complessivamente sostenuti eleggibili al credito di imposta de quo**. Sarà cura dell'interpellante evidenziare analiticamente i dati necessari per la verifica del cumulo, distinguendo innanzi tutto i “costi diretti” dai “costi indiretti” e

individuando poi, nell'ambito di queste due categorie, i costi rilevanti e quelli irrilevanti ai fini del credito del credito di imposta nonché l'importo dei contributi comunitari agli stessi rispettivamente riferibili.

Determinazione incentivo

Il credito d'imposta è **riconosciuto a condizione che la spesa complessiva per investimenti in attività di ricerca e sviluppo effettuata in ciascun periodo d'imposta, in relazione al quale si intende fruire dell'agevolazione, ammonti almeno ad euro 30.000 e che detta spesa complessiva ecceda la media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31.12.2015.**

A differenza delle precedenti agevolazioni in materia di ricerca e sviluppo, quella in esame prevede espressamente **l'effettuazione di un ammontare minimo di investimenti al fine di poter accedere al credito di imposta.** Pertanto, occorre preliminarmente verificare che **la spesa complessiva per investimenti in ricerca e sviluppo sia pari almeno a euro 30.000 all'anno** (ragguagliato alla minore durata del periodo d'imposta, se ricorre il caso).

Soglia minima

OSSERVA

Al riguardo si precisa che **la condizione relativa alla soglia minima di investimento è posta esclusivamente con riferimento a ciascun periodo di imposta per il quale si intende effettivamente accedere all'agevolazione.** Quindi, non è necessario effettuare investimenti di importo pari almeno a euro 30.000 in tutti i periodi di imposta potenzialmente agevolati essendo sufficiente che tale soglia sia raggiunta nel singolo periodo di imposta in relazione al quale l'impresa ha intenzione di beneficiare dell'agevolazione.

Occorre poi verificare, come detto, che **la spesa complessiva per investimenti** in attività di ricerca e sviluppo effettuata nel periodo d'imposta **rappresenti un incremento rispetto alla media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi di imposta precedenti** a quello in corso al 31.12.2015.

Di conseguenza, per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare, relativamente ai quali il credito di imposta compete per gli investimenti realizzati dal 01.01.2015 al 31.12.2020 (secondo quanto previsto dal ddl Bilancio 2017), **il triennio di riferimento, per il calcolo della media degli investimenti effettuati, è compreso tra il 01.01.2012 e il 31.12.2014.** Parimenti, per i soggetti con periodo di imposta non coincidente con l'anno solare, il "triennio" da assumere ai fini del calcolo della media degli investimenti è costituito, in concreto, dai tre periodi di imposta precedenti al primo periodo agevolabile.

Parametro medio

OSSERVA

Consulenza Aziendale Societaria e Tributaria per l'Internazionalizzazione

studio@csaconsulting.eu - csainternational@pec.it - www.csaconsulting.eu

P.Iva : 07999590966 - Registro Imprese di Milano REA MI 1996312

Quindi, la media da raffrontare con gli investimenti realizzati in ciascun periodo di imposta per il quale si intende fruire del beneficio è **calcolata, per tutto l'arco temporale di vigenza dell'agevolazione, avendo sempre a riferimento il triennio che precede il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2015.**

Assenza progresso

Per le attività costituite da meno di tre anni, il periodo per il calcolo della media di raffronto è **costituito dal minore periodo progressivo**. Qualora, invece, **l'attività sia avviata nel periodo agevolato**, non essendovi alcun progresso, **la quota di spese sarà agevolabile per intero**. Si deve specificare, però, che **l'Agenzia delle Entrate potrà sindacare eventuali ipotesi di abuso del diritto nel caso in cui la nuova attività costituisca in verità continuazione di una precedente sotto altre spoglie formali e giuridiche.**

Criteri di individuazione delle spese pregresse

L'Agenzia delle Entrate, al fine di garantire l'omogeneità dei valori comparati, ha precisato che **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**. Ai fini del calcolo della media di riferimento, è quindi necessario tenere conto esclusivamente degli **investimenti appartenenti alle medesime tipologie di quelli indicati come agevolabili.**

Credito spettante

In applicazione dell'art. 5 DM 27.05.2015, **la misura del beneficio differirebbe in funzione della diversa aliquota del credito di imposta disposta per tipologie di spese (50% o 25%)**. Per effetto di quanto previsto dalle modifiche della legge n.232/2015, a fronte della **riunione sotto stessa aliquota agevolata di tutte le spese**, non è più necessario **procedere alla separazione delle spese in funzione della diversa aliquota** con riferimento alle spese sostenute a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2016.

BASE DI CALCOLO DELL'AGEVOLAZIONE

Uguale a

SPESE AGEV. AL 50% – MEDIA TRIENNALE (delle stesse tipologie di spese)

In buona sostanza, i contribuenti che hanno sostenuto spese nel periodo precedente e successivo a quello di validità delle modifiche apportate dalla legge n. 232/2016 dovranno procedere al calcolo dell'agevolazione nei termini che seguono:

→ **fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2016**: il contribuente dovrà **calcolare separatamente il credito spettante per le spese agevolabili al 25 ed al 50% suddividendo anche le spese medie sostenute nel triennio di osservazione a seconda dell'incentivo applicabile**. A titolo esemplificativo, se le spese medie del triennio sono pari a 100.000, si dovrà individuare la quota di queste corrispondente alle spese incentivate al 25% (ad esempio, 60.000 euro) per il calcolo dell'eccedenza agevolabile, e

Consulenza Aziendale Societaria e Tributaria per l'Internazionalizzazione

studio@csaconsulting.eu - csainternational@pec.it - www.csaconsulting.eu

P.Iva : 07999590966 - Registro Imprese di Milano REA MI 1996312

successivamente procedere con il calcolo dell'importo delle spese a cui si applica l'aliquota del 50% (applicando come dato medio del triennio la quota restante di 40.000 euro);

- **a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2016:** essendo applicabile una sola aliquota agevolata del 50% a tutte le spese agevolate, **non si dovrà effettuare alcuna distinzione.** Sarà sufficiente effettuare un solo calcolo per determinare il quantum del credito d'imposta.

Di seguito proponiamo **due esempi di calcolo** dell'agevolazione (uno per il periodo fino al 31.12.2016 ed uno per il periodo successivo).

**Spese sostenute
fino al 31.12.2016**

ESEMPIO

Un imprenditore, in attività da più di tre anni rispetto al primo periodo di applicazione dell'agevolazione (i.e., periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2015), realizza, nel 2015, investimenti agevolabili pari ad euro 800.000, di cui euro 500.000 per il primo gruppo di spese, agevolabili nella misura del 50 per cento, ed euro 300.000 per secondo gruppo di spese, agevolabili nella misura del 25 per cento, a fronte di investimenti rilevanti effettuati nei periodi di imposta precedenti (2012, 2013 e 2014) e, precisamente:

- nel 2012 per euro 650.000, di cui euro 500.000 relativi al primo gruppo di spese ed euro 150.000 relativi al secondo gruppo di spese,
- nel 2013 per euro 550.000, di cui euro 300.000 relativi al primo gruppo di spese ed euro 250.000 relativi al secondo gruppo di spese,
- nel 2014 per euro 600.000, di cui euro 400.000 relativi al primo gruppo di spese ed euro 200.000 relativi al secondo gruppo di spese.

Ai fini del calcolo della "spesa incrementale complessiva", la media degli investimenti pregressi risulta complessivamente pari ad euro 600.000.

$$\rightarrow [(650.000+550.000+600.000)/3] = 600.000.$$

Di conseguenza, la "spesa incrementale complessiva", pari alla differenza tra gli investimenti realizzati nel periodo di imposta 2015 (euro 800.000) e la suddetta media di riferimento (euro 600.000), risulta essere di euro 200.000 (800.000-600.000).

Per stabilire l'importo del credito di imposta spettante si ricorda che è necessario determinare separatamente per ciascun gruppo di spese "la spesa incrementale agevolabile" rappresentata dalla differenza tra l'ammontare degli investimenti realizzati nel periodo di imposta per il quale si intende fruire dell'agevolazione e il valore dell'investimento medio realizzato nei tre esercizi precedenti a quello di prima applicazione dell'agevolazione

Tale valore risulta essere pari a euro 400.000 per il primo gruppo di spese e euro 200.000

Consulenza Aziendale Societaria e Tributaria per l'Internazionalizzazione

studio@csaconsulting.eu - csainternational@pec.it - www.csaconsulting.eu

P.Iva : 07999590966 - Registro Imprese di Milano REA MI 1996312

per il secondo gruppo.

$$\rightarrow [(500.000+300.000+400.000)/3] = 400.000$$

$$\rightarrow [(150.000+250.000+200.000)/3] = 200.000$$

Di conseguenza, “la spesa incrementale agevolabile” relativa al primo gruppo di spese - pari alla differenza tra l’investimento realizzato nel periodo di imposta 2015 (euro 500.000) e la suddetta media (euro 400.000) - risulta essere di euro 100.000 (500.000-400.000) e la “la spesa incrementale agevolabile” relativa al secondo gruppo di spese - pari alla differenza tra l’investimento realizzato nel periodo di imposta 2015 (euro 300.000) e la suddetta media (euro 200.000) – risulta essere di euro 100.000 (300.000-200.000).

Tenuto conto che per entrambi i gruppi di spese vi è un incremento, a ciascun incremento viene applicata l’aliquota agevolativa stabilita per il gruppo corrispondente. Di conseguenza, il credito di imposta maturato, utilizzabile in compensazione a decorrere dal 1° gennaio 2016, ammonta complessivamente a euro 75.000

$$\rightarrow (100.000 \times 50\% = 50.000 + 100.000 \times 25\% = 25.000).$$

ESEMPIO

Anno degli investimenti	Totale	Spese agevolate al 50%	Spese agevolate al 25%
Investimenti nel 2015	800.000	500.000	300.000
Investimenti nel 2012	650.000	500.000	150.000
Investimenti nel 2013	550.000	300.000	250.000
Investimenti nel 2014	600.000	400.000	200.000
Totale inv. Precedenti	1.800.000	1.200.000	600.000
Media riferimento	600.000	400.000	200.000
Spesa incr. complessiva	+200.000		
Spesa agevolabile		+100.000 (50% = 50.000)	+100.000 (25% = 25.000)
Credito d’imposta dal 01.01.2016	75.000		

Spese sostenute a partire dal periodo d’imposta successivo al 31.12.2016

ESEMPIO

Nella fattispecie, l’imprenditore effettua investimenti ammissibili per un ammontare complessivo pari a euro 650.000, di cui euro 350.000 riferibili ai costi per il personale impiegato nelle attività di ricerca e euro 300.000 riferibili ai costi per i contratti di ricerca extra-muros, a fronte di investimenti rilevanti realizzati nei tre periodi di imposta precedenti a quello di prima applicazione dell’agevolazione e, precisamente:

→ nel 2012 per euro 650.000, di cui euro 500.000 riferibili ai costi per il “personale altamente qualificato”, euro 50.000 alle quote di ammortamento delle strumentazioni

Consulenza Aziendale Societaria e Tributaria per l’Internazionalizzazione

studio@csaconsulting.eu - csainternational@pec.it - www.csaconsulting.eu

P.Iva : 07999590966 - Registro Imprese di Milano REA MI 1996312

di laboratorio di costo unitario superiore a euro 2.000 al netto dell'IVA ed euro 100.000 ai costi per l'acquisizione di competenze tecniche (ad esempio, "personale non altamente qualificato");

- nel 2013 per euro 550.000, di cui euro 300.000 riferibili ai costi per il "personale altamente qualificato", euro 50.000 alle quote di ammortamento delle strumentazioni di laboratorio di costo unitario superiore a euro 2.000 al netto dell'IVA ed euro 200.000 ai costi per l'acquisizione di competenze tecniche (ad esempio, "personale non altamente qualificato");
- nel 2014 per euro 600.000, di cui euro 400.000 riferibili ai costi per il "personale altamente qualificato" e euro 200.000 riferibili ai costi per l'acquisizione di competenze tecniche (ad esempio, "personale non altamente qualificato").

Tenendo presente che, in base alle nuove regole, il credito di imposta compete nella misura del **50 per cento della spesa incrementale complessiva** relativa a tutte le tipologie di investimenti ammissibili, non sarà necessario, una volta verificata l'esistenza di un'eccedenza di investimenti agevolabili rispetto alla media degli investimenti effettuati nel triennio (o nel diverso periodo) di riferimento, procedere alla ulteriore suddivisione di tale eccedenza in funzione dei due gruppi di voci di costo.

Nel caso di specie, pertanto, confrontando la media degli investimenti pregressi, pari ad **euro 600.000** $[(650.000+550.000+600.000) / 3]$ con gli investimenti realizzati nel periodo di imposta 2017 (euro 650.000), emerge una "spesa incrementale complessiva", pari a **euro 50.000** $(650.000-600.000)$. Applicando l'aliquota del 50 per cento alla "spesa incrementale complessiva", il credito di imposta maturato, utilizzabile in compensazione a decorrere dal 01.01.2018, ammonta a euro **25.000** $(50.000 \times 50\%)$.

ESEMPIO

Investimenti effettuati nel 2017	650.000€
Investimenti effettuati nel 2012	650.000€
Investimenti effettuati nel 2013	550.000€
Investimenti effettuati nel 2014	600.000€
Totale investimenti precedenti rilevanti	1.800.000€
Media di riferimento (1.800.000€/3)	600.000€
Spesa incrementale complessiva	$(650.000€ - 600.000€) + 50.000€$
Aliquota applicata	50%
Credito di imposta maturato utilizzabile dall'1/1/2018	$(50.000€ \times 50\%) 25.000€$

Considerato l'ampliamento dell'ambito di applicazione avvenuto con legge n. 232/2016 a favore dei **soggetti residenti a cui vengono commissionate ricerche da soggetti non residenti**, di seguito riproponiamo uno degli esempi illustrati nella circolare dell'Agenzia delle Entrate.

Consulenza Aziendale Societaria e Tributaria per l'Internazionalizzazione

studio@csaconsulting.eu - csainternational@pec.it - www.csaconsulting.eu

P.Iva : 07999590966 - Registro Imprese di Milano REA MI 1996312

Un imprenditore, in attività da più di tre anni rispetto al primo periodo di applicazione dell'agevolazione (i.e., periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2015), svolge esclusivamente attività di ricerca su commissione di terzi residenti nell'Unione Europea.

A gennaio 2016 gli è stata commissionata, da parte di un **committente residente in Germania**, un'attività di ricerca per lo svolgimento della quale l'impresa ha pattuito un corrispettivo di euro 220.000 ed ha sostenuto costi complessivamente pari a euro 200.000 emettendo, per l'attività svolta, a dicembre 2016 una fattura di acconto sul corrispettivo pattuito di euro 90.000 all'atto della consegna del rapporto sull'andamento della ricerca e a dicembre 2017 una fattura di euro 130.000 come saldo a fine ricerca, contestualmente alla consegna del rapporto sui risultati della medesima.

Si ricorda che, ai fini della determinazione del credito di imposta spettante ai sensi comma 1-bis dell'articolo 3, il soggetto commissionario residente che esegue attività di ricerca su commissione di controparti residenti in UE, nel SEE e in territori e Paesi "collaborativi" – previa verifica che le attività oggetto del contratto rientrino tra quelle eleggibili – deve assumere non il corrispettivo contrattuale pattuito con il committente estero, ma esclusivamente la somma delle spese appartenenti alle categorie di costi ammissibili di cui alle lettere a), b), c) e d) del comma 6 dell'articolo 3, secondo le medesime regole ordinariamente previste dalla disciplina agevolativa, ivi incluse quelle relative all'imputazione temporale delle spese contenute nell'articolo 109 del Tuir.

Si ricorda, altresì, che l'applicazione del meccanismo incrementale comporta che il soggetto commissionario ha diritto al credito di imposta solo se e nei limiti in cui le spese sostenute nel periodo per il quale si intende accedere all'agevolazione – rientranti nelle suddette categorie di costi ammissibili – eccedano il valore medio della massa delle spese ammissibili sostenute nei tre esercizi precedenti a quello di prima applicazione dell'agevolazione (i.e., periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2014 e i due precedenti) o nel minor periodo di riferimento nel caso di "imprese di recente costituzione".

Nella fattispecie, l'imprenditore sostiene costi complessivamente pari a euro 200.000, di cui euro 100.000 riferibili a spese per il personale impiegato nell'attività di ricerca, rispettivamente pari a euro 30.000 nel 2016 ed euro 70.000 nel 2017, nonché euro 100.000 riferibili a spese per contratti di ricerca extra-muros commissionata nel 2017 (supponendo che il commissionario abbia affidato in subappalto ad un'altra impresa l'esecuzione di una parte dell'attività di ricerca e che il relativo servizio sia stato ultimato a novembre 2017).

Ai fini del computo delle spese ammissibili, nel periodo di imposta 2017 rilevano pertanto costi per complessivi **euro 170.000 (70.000 + 100.000)**. Si supponga che, a fronte di

Consulenza Aziendale Societaria e Tributaria per l'Internazionalizzazione

studio@csaconsulting.eu - csainternational@pec.it - www.csaconsulting.eu

P.Iva : 07999590966 - Registro Imprese di Milano REA MI 1996312

commesse ricevute dalla Francia e dalla Germania nei tre periodi di imposta precedenti a quello di prima applicazione dell'agevolazione, l'impresa abbia sostenuto costi ammissibili: - nel 2012 per euro 100.000, di cui euro 50.000 riferibili ai costi per il "personale altamente qualificato", euro 20.000 alle quote di ammortamento delle strumentazioni di laboratorio di costo unitario superiore a euro 2.000 al netto dell'IVA ed euro 30.000 ai costi per l'acquisizione di competenze tecniche (ad esempio, "personale non altamente qualificato"), - nel 2013 per euro 130.000, di cui euro 60.000 riferibili ai costi per il "personale altamente qualificato", euro 20.000 alle quote di ammortamento delle strumentazioni di laboratorio di costo unitario superiore a euro 2.000 al netto dell'IVA ed euro 50.000 ai costi per l'acquisizione di competenze tecniche (ad esempio, "personale non altamente qualificato"), - nel 2014 per euro 130.000, di cui euro 75.000 riferibili ai costi per il "personale altamente qualificato" ed euro 55.000 ai costi per l'acquisizione di competenze tecniche (ad esempio, "personale non altamente qualificato").

Ai fini del calcolo della "spesa incrementale complessiva", la media delle spese ammissibili pregresse risulta pari ad euro **120.000** $[(100.000+130.000+130.000)/3]$. Di conseguenza, la "spesa incrementale complessiva", pari alla differenza tra le spese ammissibili sostenute nel periodo di imposta 2017 (euro 170.000) e la suddetta media di riferimento (euro 120.000), risulta essere di euro 50.000 (170.000- 120.000). Applicando l'aliquota del 50 per cento alla "spesa incrementale complessiva", il credito di imposta maturato, utilizzabile in compensazione a decorrere dal 1° gennaio 2018, ammonta a **euro 25.000 (50.000x50%)**.

Schematicamente:

ESEMPIO	
Costi ammissibili sostenuti nel 2017	170.000€
Costi ammissibili sostenuti nel 2012	100.000€
Costi ammissibili sostenuti nel 2013	130.000€
Costi ammissibili sostenuti nel 2014	130.000€
Totale costi precedenti rilevanti	360.000€
Media di riferimento (360.000€/3)	120.000€
Spesa incrementale complessiva	(170.000€ - 120.000€) +50.000€
Aliquota applicata	50%
Credito di imposta maturato utilizzabile	dall'1/1/2018 (50.000€ x 50%) 25.000€

Determinazione incentivo

Secondo quanto previsto dal comma 8 dell'articolo 3 DL n. 145/2013, il credito d'imposta è **utilizzabile esclusivamente in compensazione**. In merito alla data a partire dalla quale può essere fruito dal soggetto beneficiario, l'Agenzia delle Entrate ricorda che **il credito di imposta è utilizzabile (solo tramite F24) a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello i cui costi sono stati sostenuti**.

Consulenza Aziendale Societaria e Tributaria per l'Internazionalizzazione

studio@csaconsulting.eu - csainternational@pec.it - www.csaconsulting.eu

P.Iva : 07999590966 - Registro Imprese di Milano REA MI 1996312

Per consentire la fruizione dell'agevolazione, con **risoluzione n. 97/E del 25.11.2015** è stato istituito il **codice tributo "6857"**, denominato "**Credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo – art. 3, D.L. 23 dicembre 2013, n. 145**", da indicare in sede di compilazione del modello di versamento F24, **operativo a decorrere dal 01.01.2016**.

OSSERVA

Nel caso in cui il credito di imposta **non sia utilizzato**, in tutto o in parte nel periodo di imposta successivo a quello i cui costi eleggibili sono stati sostenuti, **l'ammontare residuo potrà essere fruito secondo le ordinarie modalità di utilizzo del credito**.

Il credito di imposta deve essere **indicato nel quadro RU del modello di dichiarazione** relativo al **periodo di imposta nel corso del quale il credito stesso è maturato**, nonché **nel quadro RU dei modelli di dichiarazione relativi ai periodi di imposta successivi, fino a quello nel corso del quale se ne conclude l'utilizzo**.

Relativamente ai **limiti di utilizzo** del credito di imposta in esame, il comma 9 dell'articolo 3, ripreso dall'articolo 6, comma 4, del decreto attuativo, prevede che allo stesso "*non si applicano i limiti di cui all'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 e di cui all'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, e successive modificazioni*". Di conseguenza, **il credito di imposta maturato può essere fruito annualmente per importi anche superiori al limite di euro 250.000** applicabile ai crediti di imposta agevolativi in base al citato articolo 1, comma 53, della legge n. 244 del 2007.

Non si applica neanche il limite generale di compensabilità di crediti di imposta e contributi di cui all'articolo 34 della legge n. 388 del 2000, pari a euro 700.000 a decorrere dal 01.01.2014.

Come anticipato in premessa, la **circolare n. 10/E/2018** fornisce alcuni chiarimenti di carattere generale, ed alcuni riferiti ad ogni singola tipologia di operazione straordinaria. Con riferimento alle indicazioni generali, 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**. A tal scopo, per rendere coerenti gli effetti delle operazioni straordinarie con l'applicazione della disciplina agevolativa, l'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti sulla base dei seguenti principi:

PRINCIPI GENERALI

- I** Principio di autonomia della disciplina agevolativa rispetto alla ordinaria disciplina di determinazione del reddito d'impresa (e dell'imposta).
- II** Principio di autonomia dei singoli periodi di imposta.

III	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.
IV	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.
V	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).
VI	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.

Con riferimento alle singole **operazioni straordinarie**, invece, vengono forniti i seguenti chiarimenti.

TRASFORMAZIONE

Compensazione nei periodi successivi

Le problematiche applicative che possono insorgere nella determinazione del credito d'imposta per effetto di un'operazione di trasformazione attengono alla **formazione di periodi fiscali autonomi di durata non standard**. Si ricorda che l'operazione di trasformazione rappresenta una vicenda modificativa dell'atto costitutivo, che può determinare il passaggio da uno ad altro modello di organizzazione societaria o la trasformazione di una società in ente (o viceversa).

Con riferimento ai casi di trasformazione progressiva o regressiva, l'articolo 170, comma 2, TUIR prevede 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. In relazione a tale autonomo periodo d'imposta – in ragione delle argomentazioni sopra esposte – il soggetto "trasformando" ha diritto a calcolare il credito d'imposta per i costi ammissibili ad esso imputabili in base alle regole di competenza previste dalla disciplina agevolativa.

Sul punto la circolare precisa che, 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.

Proponiamo un esempio estratto dalla circolare in commento:

Consulenza Aziendale Societaria e Tributaria per l'Internazionalizzazione

studio@csaconsulting.eu - csainternational@pec.it - www.csaconsulting.eu

P.Iva : 07999590966 - Registro Imprese di Milano REA MI 1996312

Si supponga, a titolo esemplificativo, che una società in nome collettivo esistente dal 2012 e con **media storica pari a 38.000 euro** si sia trasformata in una società a responsabilità limitata nel corso del 2017, **con effetto dal 1° ottobre**, e che il primo esercizio post trasformazione si sia chiuso il 31 dicembre 2017.

In tale scenario, vengono ad individuarsi due periodi autonomi e precisamente il periodo 1° gennaio 2017 – 30 settembre 2017 (ultimo periodo della società di persone) e il periodo 1° ottobre – 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 1° gennaio 2017 – 30 settembre 2017**, raggugiando a **nove mesi la media storica di riferimento**, mentre la società di capitali calcola il credito per il periodo 1° ottobre 2017 – 31 dicembre 2017, confrontando i **costi di competenza di detto periodo con la medesima media di riferimento, raggugiata a tre mesi**.

Si ipotizzi, inoltre, 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**. In questa situazione, 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 euro e 28.500 euro** (pari a nove dodicesimi della media storica), mentre il credito d'imposta 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 per cento 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 per cento 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 raggugiando 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 raggugiato 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.

Per i periodi imposta successivi, la società risultante dall'operazione di trasformazione calcola il credito d'imposta avendo riguardo alla media storica di riferimento determinatasi in capo al soggetto trasformato per il suo intero valore. La trasformazione non comporta, infatti, estinzione dell'ente che ha effettuato l'operazione, ma la sua continuazione con altra veste giuridica con la conservazione di tutti i diritti e gli obblighi, nonché la prosecuzione in tutti i rapporti anche processuali del soggetto trasformato.

Trasformazione nel periodo di media

OSSERVA

Va da sé 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.

Attesa la continuità e l'identità sostanziale tra il soggetto trasformato ed il soggetto risultante dall'operazione, si ritiene corretto, inoltre, poter affermare che la somma dei crediti maturati da entrambi i soggetti, secondo le descritte modalità, 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. Di conseguenza, **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 effettuare a conclusione del primo periodo d'imposta post trasformazione.**

ESEMPIO

A titolo esemplificativo, si consideri 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 assuma che la **media storica di riferimento della società di capitali sia pari a 40.000 euro.**

Si assuma, altresì, che **nel periodo d'imposta 1° gennaio 2017-30 giugno 2017**, a seguito della ultimazione di un progetto di ricerca commissionato ad una Università, 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 sostenga costi agevolabili.**

Nella fattispecie ipotizzata, con riferimento al periodo d'imposta precedente l'operazione

(periodo 1° gennaio 2017 – 30 giugno 2017), il credito d'imposta teoricamente spettante alla società di capitali ammonterebbe a **7.500 euro** (pari al 50 per cento 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, di fatto, nello scenario ipotizzato, per il 2017 **nessuno dei soggetti interessati ha diritto al credito d'imposta**.

Si consideri, altresì, l'ipotesi di una società di capitali, esistente al 1° gennaio 2012, con **media storica di riferimento pari a 40.000 euro, che si sia trasformata in una società di persone con efficacia dal 1° luglio 2017**.

Si assuma 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 (periodo 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 per cento 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**.

Sempre a titolo esemplificativo, riprendendo i dati del precedente esempio (società di capitali con **media storica di riferimento pari a 40.000 euro** che si sia trasformata in società di persone con decorrenza 1° luglio 2017), si ipotizzi, 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 per cento 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 per cento 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.**

Considerato, quindi, che, in caso di operazioni di trasformazione interruttrive 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**, dal punto di vista operativo si ritiene che, per esigenze di semplificazione, detto credito debba essere indicato nella dichiarazione dei redditi relativa a tale ultimo periodo e possa essere utilizzato in compensazione solo a decorrere dal primo giorno del periodo d'imposta successivo.

FUSIONE

Compensazione nei periodi successivi

L'applicazione del credito d'imposta presenta elementi di complessità anche nel caso in cui il soggetto beneficiario sia interessato, nel corso di uno dei periodi rilevanti ai fini del calcolo del beneficio, da **operazioni di fusione o di scissione**. Tali operazioni incidono sul calcolo dell'agevolazione sia se sono state poste in essere nel corso di uno dei periodi d'imposta rilevanti ai fini della determinazione della media di riferimento, sia se realizzate in uno dei periodi agevolati.

Fusione durante il periodo di media

Nel caso di **operazione di fusione intervenuta in uno dei periodi rilevanti ai fini del calcolo della media di riferimento**, il soggetto risultante dall'operazione – in virtù del sub-ingresso, in regime di continuità, nella totalità delle vicende e delle posizioni fiscali che si riferiscono alle società incorporate (o fuse) – è tenuto a considerare anche i **costi rilevanti ai fini del calcolo del parametro storico di riferimento da queste sostenuti**.

Assumendo che i soggetti partecipanti all'operazione di fusione abbiano periodi coincidenti con l'anno solare e siano stati costituiti prima del 2012, la società incorporante (o risultante) deve sommare tutti i costi rilevanti sostenuti nel 2012, nel 2013 e nel 2014 dalle società interessate dall'operazione e dividere per tre il risultato di tale somma.

OSSERVA

Retrodatazione

Nel caso in cui la fusione avesse avuto efficacia contabile e fiscale retrodatata al 1° gennaio 2014, la media sarebbe stata calcolata sommando i costi sostenuti dall'incorporata dal 1° gennaio 2012 al 31 dicembre 2013 e quelli sostenuti dall'incorporante dal 1° gennaio 2013 al 31 dicembre 2014, comprensivi anche dei costi sostenuti dall'incorporata dal 1° gennaio 2014 al 30 giugno 2014 che per effetto della retrodatazione vengono imputati all'incorporante, e dividendo per tre tale ammontare.

Fusione nel periodo agevolato...

Consulenza Aziendale Societaria e Tributaria per l'Internazionalizzazione
studio@csaconsulting.eu - csainternational@pec.it - www.csaconsulting.eu

P.Iva : 07999590966 - Registro Imprese di Milano REA MI 1996312

Per quanto riguarda, invece, le conseguenze sul calcolo del credito d'imposta delle **operazioni di fusione intervenute o che intervengano in uno dei periodi agevolati**, occorre distinguere a seconda che tali operazioni abbiano avuto o meno effetti retroattivi.

.. con effetto retroattivo

Per quanto riguarda le operazioni di **fusione retrodatate**, il calcolo del credito d'imposta con riferimento al periodo nel corso del quale viene posta in essere l'operazione non presenta particolari problematiche. Infatti, per effetto della retrodatazione contabile e fiscale, **gli investimenti agevolabili sostenuti dalle società incorporate o fuse fino al giorno antecedente quello di efficacia giuridica dell'operazione rilevano direttamente in capo al soggetto incorporante** (o risultante dalla fusione), **in quanto la retrodatazione evita l'insorgenza di un autonomo periodo d'imposta in capo alle società incorporate o fuse anche ai fini della spettanza del credito d'imposta.**

Così, ipotizzando che un'operazione di fusione per incorporazione tra due società con esercizio coincidente con l'anno solare ed entrambe esistenti al 1° gennaio 2012 sia posta in essere in data 1° aprile 2018 (data di efficacia giuridica), con effetti (contabili e fiscali) retrodatati al 1° gennaio 2018, la società incorporante calcola il credito d'imposta assumendo:

- come investimenti agevolabili, l'importo risultante dalla somma dei costi ammissibili sostenuti dall'incorporata fino al 31 marzo 2018 e di quelli sostenuti in proprio ante e post fusione;
- come parametro storico di raffronto, l'importo risultante dalla somma della media dell'incorporata con la media dell'incorporante.

ESEMPIO

Si supponga, a titolo esemplificativo, che l'incorporata abbia sostenuto, dal 1° gennaio 2018 al 31 marzo 2018, **costi agevolabili per 19.000 euro e abbia una media di riferimento pari a 5.000 euro**, che i costi di ricerca e sviluppo complessivamente **sostenuti dall'incorporante nel 2018 ammontino a 20.000 euro e quest'ultima abbia una media di riferimento pari a 8.000 euro.**

Ai fini del calcolo del credito d'imposta spettante all'incorporante per il 2018, i costi (complessivi) **eleggibili ammontano a 39.000 euro e la media di riferimento è pari a 13.000 euro.** In tale ipotesi, dunque la società incorporante per il 2018 applica una sola volta la disciplina e ha diritto al credito d'imposta in misura pari a 13.000 euro (pari al 50 per cento dell'eccedenza risultante dalla differenza tra 39.000 euro e 13.000 euro).

... senza effetto retroattivo

Le operazioni di fusione, realizzate in uno dei periodi agevolati, non retrodatate ai fini contabili e fiscali, **determinano la chiusura anticipata dell'esercizio delle società incorporate o fuse che costituisce, per queste ultime, un autonomo periodo d'imposta.**

Consulenza Aziendale Societaria e Tributaria per l'Internazionalizzazione

studio@csaconsulting.eu - csainternational@pec.it - www.csaconsulting.eu

P.Iva : 07999590966 - Registro Imprese di Milano REA MI 1996312

Relativamente a tale periodo, in virtù dell'affermato principio di autonomia dei periodi d'imposta agevolati, la società incorporata o fusa ha diritto al credito d'imposta in relazione ai costi eleggibili sostenuti fino alla data di efficacia giuridica dell'operazione di riorganizzazione ed imputabili a detto periodo secondo le regole generali di competenza fiscale di cui all'articolo 109 TUIR.

OSSERVA

Con specifico riferimento alla categoria di spese agevolabili di cui alla lettera d) del comma 6 dell'articolo 3, relative a "competenze tecniche e privative industriali", che trovano rappresentazione contabile in elementi dell'attivo patrimoniale, che detti costi – ove imputabili al periodo ante fusione secondo i criteri dettati dall'articolo 109 del Tuir – assumono rilevanza pro-rata temporis sia in capo alla società incorporata (o fusa) sia in capo alla società incorporante.

ESEMPIO

Con riferimento ad un'operazione di fusione posta in essere in data 1° aprile 2018, nel caso in cui, nel mese di gennaio 2018, la società incorporata abbia proceduto all'acquisto di un brevetto per invenzione destinato ad essere utilizzato esclusivamente nelle attività di ricerca e sviluppo ammissibili, con un valore agevolabile pari a 24.000 euro, tale valore rileva per 6.000 euro (cioè i 3/12) tra gli investimenti agevolabili della società incorporata e per i restanti 18.000 euro (cioè i 9/12) tra gli investimenti della società incorporante.

Sempre ai fini del calcolo del credito d'imposta in capo all'incorporata, si ritiene, inoltre, che l'insorgenza di un **periodo d'imposta autonomo di durata inferiore ai dodici mesi espliciti effetti sui parametri rilevanti ai fini del calcolo del credito d'imposta, nel senso che sia l'ammontare minimo di investimenti richiesto per accedere al beneficio sia l'ammontare massimo di credito spettante devono essere ragguagliati alla durata del periodo agevolato.** Quanto al dato da assumere come media storica di raffronto, si ritiene che anche tale valore debba essere ragguagliato alla durata del periodo agevolato in capo alla società incorporata e vada attribuito per la restante parte alla società incorporante.

ESEMPIO

Riprendendo l'esempio della fusione posta in essere in data 1° aprile 2018 senza effetti retroattivi e ipotizzando che la **media storica della società incorporata sia pari a 180.000 euro**, il valore in questione deve incidere sul calcolo del credito d'imposta della società **incorporata per i 3/12 del suo ammontare (cioè 45.000 euro)**, mentre i **restanti 9/12 (pari a 135.000 euro) devono incidere sul calcolo del credito d'imposta della società incorporante.**

Va da sé che per i periodi agevolati successivi al 2018, la società incorporante, ai fini del

calcolo del credito d'imposta, deve assumere l'intero importo della media ricevuta dalla società incorporata (nell'esempio considerato, 180.000 euro) aggiungendola alla propria. Per quanto riguarda il ragguaglio degli altri parametri rilevanti ai fini del calcolo del beneficio relativo al periodo d'imposta antecedente l'operazione di fusione, nell'esempio considerato (fusione senza effetti retroattivi, perfezionata in data 1° aprile 2018) la società incorporata è tenuta ad effettuare investimenti agevolabili di ammontare almeno pari a 7.500 euro (3/12 di 30.000 euro) e può maturare un credito d'imposta nei limiti dell'importo massimo di 5 milioni di euro (pari a 3/12 del massimale annuo).

In questo caso l'Agenzia specifica che il credito d'imposta maturato dalla società incorporata nel periodo ante fusione **assume da subito il carattere della definitività**. A differenza di quanto avviene nelle operazioni di trasformazione, infatti, non vi è identità sostanziale tra il soggetto dante causa ed il soggetto avente causa, ma, come in precedenza rappresentato, si realizza un'integrazione dei medesimi in unico soggetto che subentra nella titolarità delle situazioni giuridiche dei soggetti danti causa.

ESEMPIO

A titolo esemplificativo, nell'ipotesi di fusione posta in essere in data 1° aprile 2018 senza effetti retroattivi, si supponga che l'incorporata abbia sostenuto, dal 1° gennaio 2018 al 31 marzo 2018, costi agevolabili per 9.000 euro e abbia una media di riferimento pari a 6.000 euro. In relazione all'autonomo periodo d'imposta 1° gennaio 2018 – 31 marzo 2018, l'incorporata può accedere al beneficio, atteso che ha effettuato investimenti agevolabili di ammontare almeno pari a 7.500 euro (3/12 di 30.000 euro).

Considerato poi che la media di riferimento incide solo per i 3/12 del proprio valore (e cioè 1.500 euro), l'incorporata matura un credito di 3.750 euro. Quanto al credito spettante all'incorporante per il periodo d'imposta 2018, si supponga che i costi di ricerca da questa complessivamente sostenuti nel 2018 ammontino a 40.000 euro e che la società abbia una media di riferimento pari a 8.000 euro. In tale ipotesi, l'incorporante può accedere al beneficio in quanto ha effettuato investimenti agevolabili di ammontare superiore alla soglia minima richiesta (30.000 euro).

Ai fini del calcolo del credito d'imposta, l'incorporante deve raffrontare gli investimenti di periodo (pari a 40.000 euro) con l'ammontare che risulta dalla somma della propria media di riferimento (8.000 euro) con i 9/12 della media riferibile all'incorporata (pari a 4.500 euro). Il credito spettante ammonta, pertanto, a 13.750 euro.

SCISSIONE

Per quanto riguarda le operazioni di scissione, valgono in linea generale le indicazioni fornite in merito alle operazioni di fusione, sia in relazione al calcolo della media di

riferimento che alle corrette modalità di determinazione del beneficio nel periodo nel corso del quale viene posta in essere l'operazione.

Il criterio di riparto delle posizioni giuridiche soggettive tra i soggetti partecipanti all'operazione di scissione, individuato dal richiamato comma 4 dell'articolo 173 del Tuir, è basato sulla regola generale di **ripartizione proporzionale in base al patrimonio netto contabile**. Regola **derogata**, in via complementare, in presenza di un fenomeno di connessione specifica, individuale o per insiemi, fra la singola posizione soggettiva ed uno o più elementi patrimoniali interessati dalla scissione. In sintesi, in base alla regola – generale o sussidiaria – di riparto, si hanno:

1. posizioni soggettive non connesse ad elementi del patrimonio scisso che sono oggetto di ripartizione proporzionale;
2. posizioni soggettive connesse in modo specifico a singoli elementi o per insiemi ad elementi del patrimonio scisso le quali seguono il ramo aziendale a cui si riferiscono.

L'Agenzia, sull'argomento, precisa che **il criterio da seguire per l'attribuzione del parametro storico di riferimento sia quello analitico, collegato agli elementi patrimoniali e organizzativi**. La preferenza per il criterio analitico, peraltro, trova ulteriore supporto nella considerazione che oggetto dell'agevolazione in commento sono i costi, appartenenti alle diverse categorie individuate dalla norma, sostenuti per lo svolgimento di attività di ricerca e sviluppo, che normalmente sono svolte senza soluzione di continuità nel tempo.

Tanto precisato, per quanto concerne gli effetti delle operazioni di scissione sulla determinazione del credito d'imposta in capo ai diversi soggetti coinvolti nell'operazione, valgono – in linea di massima – le **indicazioni fornite in riferimento alle operazioni di fusione senza effetti retroattivi**.

Quindi, sia nel caso di scissioni totali non retrodatate, sia in quello di scissioni parziali – anche se queste ultime, diversamente dalla fusione senza effetti retroattivi, non interrompono il periodo d'imposta della società scissa – ciascuna società calcola il credito d'imposta in relazione ai costi direttamente e autonomamente sostenuti.

ESEMPIO

Si supponga che le società Alfa e Beta, appartenenti al medesimo gruppo, pongano in essere due operazioni di scissione parziale proporzionale mediante le quali trasferiscono ciascuna un ramo di azienda a favore della neocostituita Gamma, con efficacia a decorrere dal 1° aprile 2018.

A seguito delle descritte operazioni, Alfa non svolge più attività di ricerca mentre Beta continua a svolgere l'attività di ricerca in relazione al ramo di azienda non trasferito.

Si supponga che la società Alfa abbia sostenuto, dal 1° gennaio 2018 al 31 marzo 2018, costi agevolabili per 35.000 euro e abbia una media di riferimento pari a 18.000 euro, e che la società Beta sostenga per il 2018 costi eleggibili per 100.000 euro (di cui 20.000 euro sostenuti fino al 31 marzo in relazione al ramo di azienda trasferito) e abbia una media di riferimento pari a 70.000 euro (di cui 12.000 euro relativi al ramo trasferito e 58.000 euro relativi all'altro ramo). Si supponga, altresì, che la beneficiaria Gamma sostenga nel periodo 1° aprile 2018 -31 dicembre 2018 costi per attività di ricerca ammontanti a 50.000 euro.

Ai fini del calcolo del credito d'imposta per il 2018 spettante a ciascuna società, si dovrà procedere nella maniera seguente.

La scissa Alfa deve confrontare i costi sostenuti ante operazione (periodo 1° gennaio 2018-31 marzo 2018) con la propria media di riferimento che, per omogeneità dei termini di confronto, deve essere ragguagliata alla durata del periodo nel quale vengono sostenuti i costi agevolabili (3 mesi). Pertanto, il credito d'imposta maturato da Alfa per il 2018 ammonta a 15.250 euro, pari al 50 per cento dell'eccedenza agevolabile di 30.500 euro (35.000 – 4.500).

Quanto alla scissa Beta, considerato che trasferisce solo una parte delle proprie attività di ricerca, la stessa è tenuta ad attribuire analiticamente la media storica di riferimento ai due diversi rami aziendali al fine di confrontare i costi sostenuti nel 2018 (pari a 100.00 euro, di cui 20.000 sostenuti fino al 31 marzo in relazione al ramo di azienda scisso) con la media di riferimento relativa al ramo aziendale non trasferito e con i 3/12 della media di riferimento relativa al ramo aziendale oggetto dell'operazione.

La società Beta, pertanto, matura per il 2018 un credito d'imposta di 19.500 euro, pari al 50 per cento dell'eccedenza agevolabile di 39.000 euro ($[100.000 - (58.000 + 3.000)]$).

La beneficiaria Gamma, per il 2018, deve confrontare i costi sostenuti dal 1° aprile 2018 al 31 dicembre 2018 con l'ammontare risultante dalla somma dei 9/12 della media di riferimento di Alfa e dei 9/12 della media di riferimento del ramo aziendale ricevuto da Beta. Conseguentemente, Gamma matura per il 2018 un credito d'imposta di 13.750 euro, pari al 50 per cento dell'eccedenza agevolabile di 27.500 euro ($[50.000 - (13.500 + 9.000)]$).

CONFERIMENTO AZIENDA

Con specifico riferimento all'applicazione della disciplina agevolativa nei confronti dei soggetti che intraprendono l'attività a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, nella circolare n. 5/E del 2016 è stato precisato che, agli effetti della determinazione del credito d'imposta, **devono considerarsi neocostituiti i soggetti in**

Consulenza Aziendale Societaria e Tributaria per l'Internazionalizzazione

studio@csaconsulting.eu - csainternational@pec.it - www.csaconsulting.eu

P.Iva : 07999590966 - Registro Imprese di Milano REA MI 1996312

capo ai quali si verifichi l'effettivo avvio di una nuova attività imprenditoriale e non anche i soggetti che, pur essendo formalmente neocostituiti sul piano giuridico, si limitino a “continuare” un'attività già svolta in precedenza sotto altra forma organizzativa.

Sulla base di tale regola interpretativa, pertanto, deve escludersi che, agli effetti della disciplina agevolativa, possa considerarsi soggetto “nuovo” – e, quindi, privo di media storica – una **società costituita nel corso di un periodo agevolato a seguito del conferimento di un ramo o dell'intera azienda da parte del soggetto conferente.**

Nella stessa prospettiva, si ritiene che **ad analoghe conclusioni si debba pervenire**, con specifico riferimento alle operazioni di riorganizzazione operate all'interno di un gruppo, **anche nel caso in cui il conferimento avvenga a favore di società già esistente**, in quanto **si realizza pur sempre una situazione di “continuità” dell'attività esercitata e di sostanziale “unicità” del soggetto economico a cui riferire gli investimenti in ricerca e sviluppo.** È il caso in cui, ad esempio, all'interno di un gruppo si proceda ad una **riorganizzazione delle attività attraverso lo scorporo dei rami aziendali operativi a favore di una o più società con l'assunzione da parte della società conferente della veste di holding finanziaria.**

Agli effetti del calcolo dell'agevolazione, le operazioni di scissione e di conferimento di azienda, quando queste ultime sono realizzate all'interno del gruppo o tra parti correlate, devono essere trattate in modo uniforme. Pertanto, si ritiene che alle operazioni di conferimento poste in essere all'interno di un gruppo societario o tra parti correlate vadano applicate, in linea generale, le stesse soluzioni interpretative individuate per le operazioni di scissione, sia con riferimento alle modalità di attribuzione della media storica di riferimento sia per quanto attiene alla corretta determinazione ed imputazione degli investimenti agevolabili effettuati nel periodo d'imposta nel corso del quale viene posta in essere l'operazione.

ESEMPIO

Si consideri, ad esempio, un gruppo societario che, a seguito dell'acquisizione di una società esterna operante nel medesimo settore, avvii un processo di riorganizzazione, finalizzato a razionalizzare la struttura del gruppo, che prevede l'aggregazione delle due società operative e la creazione di una holding di partecipazioni.

La suddetta riorganizzazione prevede l'effettuazione di un conferimento del ramo di azienda industriale di una delle società produttive – che a seguito dell'operazione diviene mera holding di partecipazioni – nella società acquisita, interamente controllata dalla conferente. L'operazione viene effettuata con efficacia legale a decorrere dal 1° ottobre 2018.

Si supponga che la società conferente sostenga, dal 1° gennaio 2018 al 30 settembre 2018, costi agevolabili per 35.000 euro e abbia una media di riferimento pari a 15.000 euro, e che la conferitaria sostenga complessivamente nel 2018 costi ammissibili per 50.000 euro ed abbia una media di riferimento pari a 20.000 euro.

Considerato che la società conferente realizza nel 2018 investimenti sul calcolo del credito d'imposta spettante per tale annualità per i 9/12 del suo ammontare (cioè 11.250 euro) mentre i restanti 3/12 (pari a 3.750 euro) devono incidere sul calcolo del credito d'imposta della società conferitaria.

Pertanto, il credito d'imposta maturato dalla conferente per il 2018 ammonta a 11.875 euro, pari al 50 per cento dell'eccedenza agevolabile di 23.750 (35.000- 11.250), mentre quello maturato dalla conferitaria per il 2018 ammonta a 13.125 euro, pari al 50 per cento dell'eccedenza agevolabile di 26.250 euro [50.000 – (20.000+3.750)]. Va da sé che per i periodi agevolati successivi al 2018, la società conferitaria, ai fini del calcolo del credito d'imposta, deve assumere l'intero importo della media trasferita dalla società conferente (nell'esempio considerato, 15.000 euro).

Ricordiamo che siamo a vs disposizione per qualsiasi chiarimento.
Cordiali saluti.

Csa International Consulting Srl
Dott.ssa Antonella Tarsia Morisco



Milano, 11 giugno 2018