

## AGEVOLAZIONI

# Credito d'imposta R&S: in chiaro trasferibilità del “bonus” e spese agevolabili

Credito non cedibile ad altra società di capitali e costi capitalizzati senza ammortamento  
di Marco Bomben | 2 APRILE 2019

*Nuovi chiarimenti in materia di credito d'imposta ricerca e sviluppo. Con le risposte a interpello 8 marzo 2019, n. 72, 26 marzo 2019 n. 83 e 27 marzo 2019 n. 86 l'Agenzia delle entrate ha fornito importanti precisazioni in merito alla trasferibilità del bonus e alla rilevanza dei costi capitalizzati e delle spese di R&S svolte per conto terzi.*

## Premessa

Anche nell'ambito della disciplina del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo è possibile presentare, ai sensi dell'art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, un'**istanza di interpello** all'Agenzia delle entrate con riferimento a **fattispecie concrete e personali** relativamente all'applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi sono condizioni di **obiettiva incertezza** sulla corretta interpretazione delle stesse.



### Attenzione

Diversamente, se il contribuente solleva questioni relative all'**ambito oggettivo** di applicazione dell'agevolazione (ad esempio, chiede di sapere se è ammissibile una data attività di ricerca intrapresa allo scopo di sviluppare prodotti elettronici), è possibile **acquisire autonomamente il parere tecnico del Ministero dello sviluppo economico**, senza presentare istanza di interpello all'Agenzia delle entrate, inviando la richiesta all'indirizzo [dgpicpmi.dg@pec.mise.gov.it](mailto:dgpicpmi.dg@pec.mise.gov.it) (cfr. circolare Agenzia delle entrate circolare 27 aprile 2017, n. 13/E).

Il presente approfondimento prende in esame gli ultimi chiarimenti resi dall'Agenzia delle entrate con le risposte a interpello 8 marzo 2019, n. 72, 13 marzo 2019, n. 73 e 26 marzo 2019 n. 83 in materia di:

- **trasferibilità del credito d'imposta** e
- **rilevazione delle spese agevolabili.**

## Il principio generale di intrasferibilità del credito d'imposta R&S

Con la risposta a interpello 8 marzo 2019, n. 72, l'Agenzia delle entrate si è occupata della possibilità di cedere il credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo.

Nello specifico, la società istante ha maturato nel corso del 2016 un credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo, regolarmente contabilizzato a bilancio e riportato nel quadro RU del modello Redditi SC 2017.



### Attenzione

A seguito dello stato di crisi, l'interpellante ha **ceduto un ramo d'azienda, senza ricomprare il credito d'imposta**, che è rimasto nella sua disponibilità.

Data la ridotta operatività commerciale, la società ritiene di non potere recuperare il residuo credito d'imposta mediante compensazione, né può richiederlo a rimborso, per espresso divieto normativo, ma ritiene che tale credito tributario possa essere ceduto ad altra società di capitali.

Con riferimento alle modalità di fruizione dell'agevolazione, il D.L. 23 dicembre 2013, n. 145, dispone che tale **credito è utilizzabile esclusivamente in compensazione**, non potendo essere chiesto a rimborso. Di conseguenza, osservano le Entrate, il credito **non può essere ceduto** ai sensi dell'art. 43-bis del D.P.R. n. 602/1973. Tale norma prevede che *"le disposizioni degli articoli 69 e 70 del regio decreto 18 novembre 1923, n. 2440, si applicano anche alle cessioni dei crediti chiesti a rimborso nella dichiarazione dei redditi. Il cessionario non può cedere il credito oggetto della cessione. Gli interessi di cui al primo comma dell'articolo 44 sono dovuti al cessionario"*.



### Ricorda

Il **rinvio espresso** operato alle disposizioni di cui agli artt. 69 e 70 del R.D. n. 2440/1923 ne **esclude** di fatto l'**autonoma applicazione ai crediti d'imposta, che non possono essere oggetto di rimborso**. D'altronde, lo stesso art. 69, nel disporre l'obbligo di notifica delle cessioni allo Stato, subordina le medesime ai casi *"in cui sono ammesse dalla legge"*.

Il Fisco evidenzia, inoltre, come nel caso in esame **non sia invocabile** nemmeno la **cessione dei crediti ex art. 1260 c.c.**, secondo cui il creditore può trasferire a titolo oneroso o gratuito il suo credito, anche senza il consenso del debitore, purché il credito non abbia carattere strettamente personale o il trasferimento non sia vietato dalla legge.

Tale fattispecie **non è applicabile** al credito d'imposta per ricerca e sviluppo, in quanto:

- quest'ultimo **non contiene alcun richiamo** espresso all'articolo in commento;
- **né è possibile assimilare** detto credito a quelli per i quali la **cessione** è stata ammessa **in via interpretativa**, nel presupposto che i fruitori del credito fossero meri intermediari tra l'Amministrazione e i destinatari dell'agevolazione cui il credito si riferiva (cfr. risoluzione Agenzia delle entrate 5 marzo 2010, n. 15/E).

Nella disciplina del credito d'imposta ricerca e sviluppo, il fruitore del *bonus* coincide con l'effettivo beneficiario dell'agevolazione, ossia con colui che effettivamente ha sostenuto la spesa.



### Attenzione

È già stata chiarita più volte la **non trasferibilità** di tale tipologia di crediti, in ragione della loro **natura soggettiva**, con la conseguenza che, precisano le Entrate, *"il credito rimasto nella disponibilità dell'istante in seguito alla cessione di ramo d'azienda non può ora essere ceduto a terzi"*.

## Quando è possibile cedere il "bonus" R&S?

Appresa la generale **intrasferibilità dei crediti d'imposta di natura soggettiva**, quale appunto il credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo, appare utile prendere in esame le principali **deroghe** a tale principio.

**Ricorda**

Il trasferimento della titolarità del credito d'imposta è pacificamente ammissibile nei casi in cui specifiche norme giuridiche prevedono, al verificarsi dell'operazione, una **confusione di diritti e obblighi** dei diversi soggetti giuridici interessati.

La **cessione** di tale tipologia di crediti è **ammessa** nei casi di **operazioni straordinarie**, quali, ad esempio:

- la  **fusione** (cfr. circolare Agenzia delle entrate 9 maggio 2002, n. 38/E);
- la **scissione** (cfr. risoluzione Agenzia delle entrate 30 giugno 2003, n. 143/E);
- la **successione per decesso** dell'imprenditore individuale (cfr. risoluzione Agenzia delle entrate 26 giugno 2003, n. 140/E).

**Attenzione**

Allo stesso modo, "i crediti di tale natura **possono essere trasferiti nell'ambito della cessione del ramo d'azienda** che lo ha generato" (Agenzia delle entrate, risposta a interpello 8 marzo 2019, n. 72).

**Calcolo dell'agevolazione: i costi capitalizzati rilevano secondo competenza**

Con la risposta a interpello 13 marzo 2019, n. 73, l'Agenzia delle entrate è intervenuta su alcuni aspetti relativi alle modalità di calcolo del credito d'imposta ricerca e sviluppo in caso di capitalizzazione di costi di commesse interne, soffermandosi su **brevetti, marchi e prototipi**.

Il quesito analizzato riguarda lo sfruttamento di **brevetti nel settore degli elettrodomestici** da parte di una società che nei primi anni ha svolto unicamente attività finalizzata alla progettazione, allo sviluppo e all'industrializzazione dei brevetti necessari alla realizzazione del prodotto innovativo, in vista della futura fase di commercializzazione.

Dopo avere illustrato i costi sostenuti nel corso degli anni **2012-2017** per la realizzazione e la registrazione del brevetto, l'istante evidenzia che, dal punto di vista contabile, ha **capitalizzato i costi** descritti, senza procedere al relativo ammortamento.

In seguito, i costi capitalizzati sono stati sottoposti ad **ammortamento dal periodo d'imposta 2018**, anno in cui il brevetto è venuto a compimento.

**Ricorda**

Secondo l'interpellante, è da tale anno di ultimazione della fase progettuale e di acquisizione dei brevetti che i costi assumerebbero rilevanza nel calcolo del beneficio: in altri termini, la parte di essi sostenuta nel **triennio 2012-2014 non concorrerebbe a determinare la media di raffronto**, che risulterebbe nello specifico pari a zero.

L'Agenzia delle entrate non condivide la soluzione interpretativa proposta dall'istante e osserva come le precedenti circolari 16 marzo 2016, n. 5/E, e 27 aprile 2017, n. 13/E, abbiano già chiarito che l'**imputazione** degli investimenti in ricerca e sviluppo a uno dei periodi d'imposta di vigenza dell'agevolazione avviene secondo le **regole generali di competenza fiscale** previste dall'art. 109 del TUIR.

Sulla base del criterio di imputazione temporale dei costi sancito dal citato art. 109 del TUIR, pertanto, anche i **costi capitalizzati concorrono alla determinazione del credito d'imposta spettante nei singoli periodi agevolati, indipendentemente dal processo di ammortamento**.



### Ricorda

Appare utile sottolineare al riguardo che **non rilevano i diversi criteri** di qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti per i **soggetti IAS adopter e OIC adopter**.

La risposta n. 73/2019 afferma quindi che i costi sostenuti nel triennio 2012-2014, relativi a prestazioni ultimate in tale periodo, ancorché **capitalizzati e sottoposti ad ammortamento a partire dal 2018, rilevano esclusivamente in detto triennio** ai fini del calcolo della media.

Con la successiva risposta ad interpello n. 86 del 27 marzo 2019, l'Amministrazione finanziaria aggiunge questa specificazione: *"In relazione alle spese agevolabili, nel ribadire che le precisazioni seguenti non implicano in alcun modo l'ammissibilità al credito d'imposta delle attività asseritamente qualificate dal soggetto istante come attività di ricerca e sviluppo, si ricorda che, come chiarito dall'art. 8, comma 3, del D.L. 12 luglio 2018, n. 87, i costi sostenuti per l'acquisto, anche in licenza d'uso, dei beni immateriali, di cui al comma 6, lett. d), del predetto art. 3, **assumono rilevanza, tanto ai fini della calcolo della media storica e tanto ai fini del calcolo delle spese ammissibili del periodo agevolato...** solo se i suddetti beni siano **utilizzati direttamente ed esclusivamente** nello svolgimento di attività di ricerca e sviluppo considerate ammissibili al beneficio".*



### Ricorda

Il documento di prassi da ultimo citato chiarisce, inoltre, che i costi dei materiali per realizzare prototipi **non rientrano nell'elenco tassativo** del comma 6 art. 3 del D.L. n. 145/2013 vigente fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018.

## Spese agevolabili e novità 2019

In relazione alle spese agevolabili, la risposta a interpello n. 73 del 2019 (i cui chiarimenti sono da ritenersi validi anche a seguito della rettifica operata dalla successiva risposta n. 86) precisa che il **costo del brevetto** concorrere alla determinazione della spesa incrementale in **misura proporzionale all'impiego** dello stesso nello svolgimento di attività eleggibili.



### Attenzione

Il **marchio**, invece, in quanto segno che permette di distinguere i prodotti o i servizi, realizzati o distribuiti da un'impresa, da quelli di altre aziende, **non presenta il requisito di invenzione industriale** richiamato dall'art. 3, comma 6, lett. d), del D.L. 23 dicembre 2013, n. 145 (cfr. circolare 27 aprile 2017, n. 13/E, par. 4.5.2). Pertanto, i relativi **costi non concorreranno a formare la media** né costituiranno spese agevolabili.

A parere del Fisco, analoghe considerazioni vanno svolte con riferimento ai costi per realizzazione di **prototipi** che, in quanto tali, non rientrano nell'elenco tassativo del comma 6 dell'art. 3 vigente **fino al 31 dicembre 2018**.

### *Novità 2019: come cambia il calcolo del "bonus"*

Si ricorda che, ai fini della determinazione dell'agevolazione, per effetto delle modifiche introdotte dalla legge 30 dicembre 2018, n. 145 (legge di bilancio 2019), a partire dal **periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018**:

- viene ridotto l'importo massimo del credito d'imposta R&S spettante **da 20 a 10 milioni di euro annui**;
- sono ridefinite le **tipologie di spese ammesse** all'agevolazione;
- viene riproposta la **doppia aliquota agevolativa** (al 25 per cento ed al 50 per cento) in relazione agli investimenti agevolabili.

Più nel dettaglio, a decorrere **dal 1° gennaio 2019**, si torna all'applicazione di:

- un'aliquota "ordinaria" al **25 per cento**;
- un'aliquota "maggiorata" al **50 per cento, applicabile esclusivamente**:
  - alle spese relative al personale titolare di un rapporto di lavoro subordinato, anche a tempo determinato, direttamente impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo (nuova lett. a dell'art. 3, comma 6, del D.L. n. 145/2013);
  - ai contratti stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparanti, nonché con *start up* e PMI innovative per il diretto svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta,

a **condizione**, in entrambi i casi, che non si tratti di imprese appartenenti al medesimo gruppo dell'impresa committente (nuova lett. c dell'art. 3, comma 6, del D.L. n. 145/2013).

In merito alle tipologie di **spese ammissibili**, la legge di bilancio 2019 interviene a definire più chiaramente la nozione di:

- **spese per il personale**: rientrano in tale ambito le spese per il personale dipendente titolare di un rapporto di **lavoro subordinato**, anche a tempo determinato, direttamente impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo, nonché le spese per il personale titolare di rapporto di **lavoro autonomo** o comunque diverso dal lavoro subordinato, direttamente impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo;
- **spese di ricerca extramuros**: ossia le spese relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, nonché quelle relative a contratti di ricerca stipulati con altre imprese residenti, comprese le *start-up* innovative e le PMI innovative, con la condizione che **non si tratti**, in entrambi i casi, di **imprese appartenenti al medesimo gruppo** dell'impresa committente.



### Novità

La legge di bilancio 2019, pertanto, **esclude** dal calcolo del *bonus* le **spese di ricerca extramuros infragruppo** e procede nella medesima direzione tracciata dal decreto dignità, che disconosce dall'agevolazione le spese sostenute per l'acquisto, anche in licenza d'uso, dei diritti di **privativa industriale** e degli altri beni immateriali da imprese appartenenti al **medesimo gruppo**.

A seguito delle novità legislative, trova posto, inoltre, una **nuova categoria di investimenti ammissibili** all'agevolazione (nuova lett. d-bis del comma 6 dell'art. 3 del D.L. n. 145/2013): si tratta dei **materiali, forniture e altri prodotti analoghi**, direttamente impiegati nelle attività di ricerca e sviluppo, anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota, relativi alle fasi della **ricerca industriale e dello sviluppo sperimentale**, i quali parteciperanno al calcolo del *bonus* con l'aliquota ordinaria del **25 per cento**.



SPESA AGEVOLABILE	MISURA AGEVOLAZIONE
Personale dipendente anche a tempo determinato (lett. a)	50%
Personale "autonomo" o comunque non subordinato (lett. a-bis)	25%
Quote di ammortamento di strumenti e attrezzature di laboratorio (lett. b)	25%



SPESA AGEVOLABILE	MISURA AGEVOLAZIONE
Contratti di ricerca stipulati con università e con <i>start-up</i> e PMI innovative (lett. c)	50%
Altri contratti di ricerca (lett. c-bis)	25%
Competenze tecniche e private industriali (lett. d)	25%
Materiale, forniture e prodotti analoghi impiegati nell'attività di ricerca e sviluppo (lett. d-bis)	25%

Il ritorno ad una doppia aliquota agevolativa andrà ad influire, ovviamente, sulle modalità di calcolo del credito d'imposta, con la necessità di:

- verificare la sussistenza di **spesa incrementale complessiva** in ricerca e sviluppo;
- ripartire tale eccedenza nei **due gruppi di spesa**, corrispondenti alle due diverse aliquote agevolative (circolare Agenzia delle entrate 27 aprile 2017, n. 13/E).

## Ricerca e sviluppo commissionata

La legge di bilancio 2017 ha esteso la platea dei beneficiari del credito d'imposta R&S anche alle **imprese residenti** (o alle stabili organizzazioni di soggetti non residenti) che svolgono attività di ricerca e sviluppo **per conto di imprese committenti non residenti**.

In tal caso, la risposta ad interpello 26 marzo 2019 n. 83 precisa che:

- ai fini dell'agevolazione rilevano esclusivamente le spese relative alle **attività svolte direttamente dal commissionario** in laboratori o strutture situati in Italia;
- sono **escluse** dalla determinazione del bonus **le spese subappaltate** a soggetti terzi.



### Attenzione

Il medesimo documento di prassi precisa però che i **terzi subappaltatori, se residenti, hanno diritto** a far valere a loro volta il diritto al credito d'imposta R&S per le attività rese in subappalto.

Da ultimo, in merito ai costi sostenuti dalla società per le attività svolte dal **proprio personale**, nel parere reso per l'occasione dal Mise si legge che possono essere considerate rilevanti ai fini del credito d'imposta **"solo le attività collegate in senso stretto alla soluzione delle incertezze scientifiche e tecnologiche oggetto dello specifico progetto di ricerca (nel caso di specie: la sperimentazione clinica in una delle sue fasi rilevanti)"**, mentre non lo sono, di conseguenza, quelle non direttamente ricollegate alla conduzione della sperimentazione clinica.



### Riferimenti normativi

- Legge 30 dicembre 2018, n. 145, art. 1, commi 70 e 71;
- Legge 11 dicembre 2016, n. 232, art. 1, commi 15 e 16;
- Legge 23 dicembre 2014, n. 190, art. 1, comma 35;
- D.L. 23 dicembre 2013, n. 145, art. 3;
- Risposta a interpello 27 marzo 2019, n. 86;
- Risposta a interpello 26 marzo 2019, n. 83;
- Risposta a interpello 13 marzo 2019, n. 73;
- Risposta a interpello 8 marzo 2019, n. 72;
- Circolare Agenzia delle entrate 27 aprile 2017, n. 13/E.