

RISOLUZIONE N. 19 /E



Direzione Centrale Normativa

ROMA 14/02/2017

***OGGETTO: Interpello Articolo 11, comma 1, lett.a), legge 27 luglio 2000, n.212
Credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo Articolo 3 del
decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145, convertito con
modificazioni dalla legge 21 febbraio 2014, n. 9, come modificato dal
comma 35 dell'articolo 1 della legge 23 dicembre 2014, n. 190
(Legge di Stabilità 2015)***

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 3
decreto legge 23 dicembre 2013, n. 145, è stato esposto il seguente

QUESITO

La società ALFA (di seguito anche "l'istante" o "la società") dichiara di aver
"realizzato, a decorrere dall'esercizio 2015, un progetto di ricerca e sviluppo, tuttora
in corso di svolgimento", per il quale intenderebbe fruire del credito d'imposta
disciplinato dall'articolo 3 del decreto legge 23 dicembre 2013, n. 145.

La società - costituita a luglio 2014 e con esercizio coincidente con l'anno solare - rappresenta di avere sostenuto, nel corso del 2015, "vari costi di ricerca e sviluppo", tra i quali quelli per l'acquisto di "numerosi marchi, brevetti e disegni derivanti dal fallimento della società BETA", ricompresi nel "lotto numero X".

Al riguardo, l'istante evidenzia che la documentazione inerente l'acquisto del citato "lotto numero X" (relazione di stima dell'azienda, istanza di autorizzazione ad "effettuare ulteriori esperimenti d'asta", offerta di acquisto, fattura di acquisto, contratto di acquisto registrato all'Agenzia delle Entrate) riporta esclusivamente "il costo complessivo dei beni acquistati e non il valore dei singoli beni". La società, dopo aver ripreso la definizione di privativa industriale contenuta nell'articolo 3, comma 6, lettera d) del decreto legge n. 145 del 2013, espone i seguenti quesiti:

a) "poiché la norma istitutiva dell'agevolazione fa riferimento generico a privative industriali, si chiede se possono essere agevolati i costi:

- per l'acquisizione di brevetti per invenzione che quelli per brevetti per modelli di utilità;

- per l'acquisizione di marchi;

- per l'acquisizione di disegni;

b) se il costo di acquisizione, ammissibile al beneficio, possa essere considerato agevolabile anche nel caso in cui i beni immateriali siano stati acquistati da società sottoposta a procedura fallimentare;

c) quale sia l'importo del costo agevolabile qualora, come nel caso di specie, i documenti di acquisto riportino il costo complessivo dei beni acquistati e non il valore di ogni singolo bene immateriale;

d) se ai fini del calcolo della media degli investimenti debba o meno tenere conto degli eventuali costi di ricerca e sviluppo, inerenti ai citati beni immateriali agevolabili, sostenuti dalla società cedente".

**SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL
CONTRIBUENTE**

Con riferimento al primo quesito, l'istante ritiene che:

- i brevetti per invenzione ed i brevetti per modelli di utilità possono essere ammissibili al credito d'imposta per ricerca e sviluppo, in quanto, evidenzia l'istante, l'Agenzia delle entrate con la circolare n. 5 del 16 marzo 2016, nel definire le "privative industriali", non ha previsto *"alcuna discriminazione per quanto concerne la tipologia di brevetto"*;
- i marchi d'impresa e i disegni non possono essere ammissibili al credito d'imposta per ricerca e sviluppo, in quanto, pur rientrando nella definizione di "privativa", non realizzano il presupposto previsto dalla norma "di riferimento a un'invenzione industriale o biotecnologica, a una topografia di prodotti o a una nuova varietà vegetale".

In relazione al secondo quesito, la società ritiene ammissibili al credito di imposta i costi sostenuti per l'acquisto all'asta di "privative industriali", in quanto, evidenzia l'istante, la norma istitutiva della misura agevolativa e la citata circolare n. 5/E del 2016 non precludono la possibilità di agevolare, ricorrendo tutti i presupposti, l'acquisto di beni effettuato con tale modalità.

In merito al terzo quesito, la società ritiene di poter determinare il valore dei singoli beni ricompresi nel "lotto numero X" "in misura proporzionale", ovvero "assegnando implicitamente lo stesso valore a ciascun bene immateriale senza operare alcuna distinzione per tipologia di intangibile" in quanto "né l'offerta di acquisto ... formulata" dalla società "né la fattura n. XXX emessa dall'Istituto Vendite del Tribunale e né tantomeno il contratto di acquisto di marchi e modelli di utilità ... registrato all'Agenzia delle Entrate ... riportano il valore di ogni singolo bene immobiliare".

Infine, con riferimento al quarto quesito, l'istante ritiene di "non dover considerare ai fini della propria media R&S 2012-2014" gli eventuali costi di ricerca e sviluppo sostenuti dalla società fallita BETA in relazione ai beni immateriali ammissibili al credito d'imposta e ricompresi nel citato "lotto numero X", atteso che la società si ritiene "neocostituita rispetto alla fallita cedente" e, inoltre, "non sia in alcun modo ipotizzabile la continuazione di attività preesistente sia perché la attività era cessata e sia perché l'acquisto è avvenuto a seguito di procedura di asta nell'ambito di procedure concorsuale, che è la reale motivazione economica della cessione avvenuta".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 3 (di seguito "articolo 3") del decreto legge 23 dicembre 2013, n. 145 (convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2014, n. 9), come sostituito dall'articolo 1, comma 35, della legge 23 dicembre 2014 n. 190, riconosce a tutte le imprese che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo, *"a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello incorso al 31 dicembre 2019"*, un credito di imposta per investimenti in misura pari al 25 per cento *"delle spese sostenute in eccedenza rispetto alla media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015"*.

Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dello Sviluppo del 27 maggio 2015, sono state adottate le disposizioni applicative dell'agevolazione (di seguito "decreto attuativo"). La scrivente, con la circolare n. 5/E del 16 marzo 2016, ha fornito chiarimenti in merito alla richiamata agevolazione.

L'articolo 3, ai commi 4 e 5, e l'articolo 2 del decreto attuativo delimitano l'ambito oggettivo dell'agevolazione, elencando le attività di ricerca e sviluppo agevolabili ai fini della determinazione del credito di imposta.

Inoltre, l'articolo 3, al comma 6, e l'articolo 4 del decreto attuativo individuano i seguenti investimenti ammissibili, sostenuti per lo svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo eleggibili:

- costi per personale altamente qualificato impiegato nell'attività di ricerca (lettera a);

- quote di ammortamento delle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio (lettera b):

- spese relative a contratti di ricerca c.d. *extra-muros*, stipulati con Università, enti di ricerca ed altre imprese, comprese le start-up innovative di cui all'articolo 25 del decreto legge 18 ottobre 2012, n. 179 (lettera c);

- spese di acquisizione delle competenze tecniche e privative industriali (lettera d).

Al riguardo, si ricorda che l'articolo 4, comma 1, primo periodo, del *decreto attuativo*, stabilisce che, ai fini della determinazione del credito di imposta, sono ammissibili "*i costi di competenza, ..., del periodo ... di riferimento direttamente connessi allo svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili*".

Ne consegue che l'ammissibilità al credito di imposta dei costi menzionati è, in primo luogo, subordinata alla circostanza che i costi in questione siano sostenuti nello svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo.

Per le spese relative al personale altamente qualificato (lettera a) e per quelle relative a contratti di ricerca c.d. *extra-muros* (lettera c), il comma 7 dell'articolo 3 prevede che il credito di imposta spetta nella misura del 50 per cento delle medesime.

Si rappresenta, inoltre, che l'articolo 1, comma 15, della legge 11 dicembre 2016 n. 232 (legge di bilancio 2017), ha introdotto, con effetto a decorrere dal

periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016 le seguenti modifiche:

- il periodo di vigenza del regime agevolativo è prorogato di un anno, in quanto il credito è riconosciuto per gli investimenti effettuati *"dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2020"*;
- tale credito è attribuito nella misura unitaria del 50 per cento delle spese ammissibili, indipendentemente dalla tipologia di appartenenza delle stesse;
- l'importo massimo annuale del credito riconosciuto per ciascun beneficiario è elevato da 5 a 20 milioni di euro.

Tanto premesso, in riferimento ai dubbi interpretativi rappresentati dalla società nell'istanza di interpello e sulla base degli elementi di valutazione forniti dalla società istante si svolgono le seguenti considerazioni.

In via preliminare, si rappresenta che la società interpellante pone a presupposto dell'istanza l'aver effettuato investimenti ammissibili al beneficio in quanto connessi ad un'attività riconducibile nell'ambito della "ricerca agevolabile".

Al riguardo, si evidenzia che con la citata circolare n. 5/E del 2016, dopo aver delimitato il perimetro oggettivo della "ricerca agevolabile" (par. 2.1), è stato specificato che, rispetto a quanto indicato nel documento di prassi, ulteriori indagini riguardanti la effettiva riconducibilità di specifiche attività aziendali ad una delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili, elencate analiticamente dalle norme richiamate, comportano accertamenti di natura tecnica che involgono la competenza del Ministero dello Sviluppo Economico.

Pertanto, la scrivente ha richiesto al Mi.S.E., al fine di addivenire ad una definizione condivisa delle questioni, un parere in merito ai dubbi interpretativi evidenziati nell'istanza e attinenti l'ambito oggettivo della misura agevolativa.

Con nota prot. n. ZZZZZ, il citato Ministero ha affermato che *"possano essere ammissibili al credito d'imposta per ricerca e sviluppo i brevetti per invenzione e i brevetti per modelli di utilità, in linea con la circolare di codesta Agenzia n. 5/E del 16.03.2016, posto che essi siano funzionali e connessi al progetto di ricerca e sviluppo, tuttora in corso di svolgimento, per il quale la società ALFA intende fruire del credito d'imposta; si concorda parimenti che non possano essere ammissibili i marchi d'impresa e i disegni. Infatti, l'articolo 3, comma 6, del Decreto Legge 23 dicembre 2013 n. 145, prevede che il credito d'imposta sia riconosciuto esclusivamente per le 'privative industriali relative a un'invenzione industriale o biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale"*.

Con riferimento al secondo quesito il medesimo Ministero ha affermato che *"si ritiene che siano ammissibili i costi sostenuti per l'acquisizione di privative da soggetti terzi, anche da un fallimento di altra società; infatti, al riguardo, sia l'articolo 3, comma 6, del Decreto Legge 23 dicembre 2013 n. 145, come sostituito dall'art. 1, comma 35 della legge 190 del 23 dicembre 2014, sia la circolare AE n. 5/2016 non prevedono nulla circa la provenienza della privativa"*.

In relazione, al terzo dubbio interpretativo concernente la corretta valorizzazione delle singole "privative industriali" comprese nel citato "lotto numero X" per l'acquisto del quale la società dichiara di aver pagato un prezzo complessivo e di non conoscere il costo dei singoli beni del lotto, si rappresenta quanto segue.

La scrivente non condivide la soluzione prospettata dalla società di attribuire a tutti i beni del citato "lotto numero X" lo stesso valore, suddividendo il costo complessivo del lotto per il numero dei beni immateriali. Infatti, il credito d'imposta, come evidenziato dalla scrivente nella circolare 5/E del 2016, si applica sulle spese effettivamente sostenute e non su valori "forfettari".

Inoltre, una stima "forfettaria" dei beni ammissibili all'agevolazione non permetterebbe alla società di assolvere gli obblighi documentali previsti dall'articolo

7 del decreto attuativo. Infatti, il comma 5 prima parte del citato articolo 7, prevede che *"in ogni caso, le imprese beneficiarie sono tenute a conservare con riferimento ai costi sulla base dei quali è stato determinato il credito d'imposta, tutta la documentazione utile a dimostrare l'ammissibilità e l'effettività degli stessi"*.

Tale documentazione, come espressamente chiarito dalla scrivente nel citato documento di prassi, deve essere idonea a dimostrare, in sede di controllo, l'ammissibilità, l'effettività e l'inerenza delle spese sostenute.

Tanto premesso, al fine di determinare la spesa ammissibile alla determinazione del credito di imposta, la società, non conoscendo il costo di acquisto dei singoli beni ricompresi nel "lotto numero X", in sostituzione dello stesso, potrebbe, ad esempio, adottare, quale criterio di ripartizione quello fondato sull'incidenza percentuale del valore normale del singolo bene rispetto al valore normale complessivo del lotto di beni acquistato. In tal caso, al fine di rendere comprensibili, in sede di eventuale controllo, i criteri di stima utilizzati, che in ogni caso devono essere oggettivi, è opportuno che la Società predisponga una relazione di stima,

A tal fine, la società potrebbe procedere come segue.

Si ipotizzi che venga acquistato all'asta un lotto con 3 beni: A), B) e C) al costo complessivo di euro 300; in tale lotto solo il costo dei beni A) e B) sono ammissibili all'agevolazione.

Il valore normale dei singoli beni è: 200 euro per A), 300 euro per B) e 100 euro per C).

Il valore normale del lotto è pari a euro 600 (200+300+100).

L'incidenza percentuale del valore normale del bene A) sul valore normale dell'intero lotto è pari al 33,33% $[(200/600)*100]$.

L'incidenza percentuale del valore normale del bene B) sul valore normale dell'intero lotto è pari al 50% $[(300/600)*100]$.

L'incidenza percentuale del valore normale del bene C) sul valore normale dell'intero lotto è pari al 16,67 % $[(100/600)*100]$.

Da ciò si ricava quanto segue:

costo di acquisto riferito al bene A) = 100 (300*33,33%);

costo di acquisto riferito al bene B) = 150 (300*50%);

costo di acquisto riferito al bene C) = 50 (300*16,67%).

Di conseguenza, il costo di acquisto agevolabile riferito ai beni A) e B) è pari a 250.

Infine, con riferimento al quarto quesito concernente le possibilità di includere nel calcolo della media di riferimento i costi sostenuti dalla società fallita BETA, in relazione ai beni ammissibili al credito di imposta e ricompresi nel "lotto numero X", si rappresenta quanto segue.

La scrivente con la citata circolare 5/E ha precisato che la media di riferimento è la "media aritmetica degli investimenti realizzati nei tre periodi di imposta precedenti a quello di prima applicazione".

Nel caso specificato nell'istanza d'interpello gli investimenti realizzati dalla società fallita BETA, non possono essere imputati, ai fini del calcolo della media di riferimento alla società ALFA, in quanto le posizioni soggettive - come deve ritenersi la media in questione - non si trasferiscono in caso di operazioni fiscalmente realizzative e la cessione in questione - coinvolgendo una procedura fallimentare - avviene fra parti indipendenti. Tanto premesso, si condivide in merito a tale punto la soluzione interpretativa prospettata dall'istante.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni

provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE

Annibale Dodero

(firmato digitalmente)