

Risposta n. 874/2021

OGGETTO: Credito d'imposta per investimenti in ricerca e sviluppo di cui all'articolo 1, commi 198 e seguenti, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 - Ricerca commissionata da soggetti non residenti

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

La Società ALFA (di seguito anche "Società" o "Istante") chiede chiarimenti in merito all'applicabilità del credito d'imposta per investimenti in ricerca e sviluppo di cui all'articolo 1, commi 198 e seguenti, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di bilancio 2020).

ALFA, costituita nel ..., opera attivamente nei settori della produzione, per conto proprio o per conto terzi, e commercializzazione di principi attivi e prodotti in *custom manufacturing* presso gli stabilimenti di

I principali mercati di sbocco sono rappresentanti dall'industria farmaceutica e veterinaria.

La Società svolge un'intensa attività di ricerca e sviluppo; anche nel corso del 2020 sono proseguiti o sono stati avviati numerosi progetti di ricerca nei vari stabilimenti. Trattasi, come specificato in dettaglio nell'istanza di interpello, delle attività di "ricerca industriale" e di "ricerca sperimentale".

In particolare ALFA svolge (ed ha svolto anche nel 2020) attività di ricerca, per conto proprio o per conto terzi, finalizzata all'utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica, commerciale allo scopo di sviluppare processi e/o caratteristiche chimico-fisiche innovative, test, prove e sperimentazioni necessarie ad ottenere le autorizzazioni per l'immissione in commercio dei prodotti o l'utilizzo di nuovi processi.

Oltre all'attività di ricerca e sviluppo finalizzata all'immissione in commercio di propri prodotti o all'innovazione/miglioramento dei propri processi produttivi, ALFA stipula, altresì, contratti di ricerca e sviluppo con imprese residenti in altri Paesi dell'Unione Europea, in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo ovvero in Stati compresi nell'elenco di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 220 del 19 settembre 1996; trattasi, pertanto, di attività di ricerca e sviluppo, commissionata da imprese non residenti, per la quale ALFA ha una divisione interna dedicata denominata Lo svolgimento di attività di ricerca e sviluppo per conto terzi è usuale nel settore chimico-farmaceutico.

La legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di bilancio 2020), all'articolo 1, commi da 198 a 209, come successivamente modificati dalla legge 30 dicembre 2020, n. 178 (legge di bilancio 2021), ha operato una ridefinizione della disciplina degli incentivi fiscali concernenti le attività di ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica 4.0 e altre attività innovative a supporto della competitività delle imprese.

La nuova disciplina opera per il periodo di imposta successivo al 31 dicembre 2019 e sostituisce quella del credito di imposta per investimenti in ricerca e sviluppo di cui all'articolo 3 del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145, il cui periodo di operatività è cessato (anticipatamente) il 31 dicembre 2019.

In dettaglio, i commi da 198 a 209 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2020, così come integrati dal decreto del Ministero dello Sviluppo Economico del 26 maggio 2020 (decreto attuativo), definiscono i presupposti e le modalità di fruizione del

credito d'imposta.

ALFA rientra tra i soggetti beneficiari e ritiene di aver svolto, nel corso del 2020, attività di ricerca e sviluppo rilevanti per la determinazione del credito d'imposta di cui alla legge di bilancio 2020.

Ciò rappresentato, l'Istante chiede se possano ritenersi qualificate, ai fini del credito d'imposta di cui alla legge di bilancio 2020, anche le attività di ricerca e sviluppo, commissionate ad ALFA da imprese fiscalmente non residenti, terze rispetto alla Società, non controllate direttamente o indirettamente.

Al riguardo, l'Istante precisa che non costituisce oggetto del presente interpello l'inquadramento delle attività di ricerca e sviluppo poste in essere, che la Società assume come rientranti nella nozione di "ricerca industriale" e "sviluppo sperimentale" di cui all'articolo 2 del decreto attuativo.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Come indicato nel dossier alla legge di bilancio 2020, il nuovo credito d'imposta per investimenti in ricerca e sviluppo, transizione ecologica, innovazione tecnologica 4.0 e altre attività innovative, di cui ai commi 198 e seguenti, sostitutivo del credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo di cui all'articolo 3 del decreto-legge n. 145 del 2013, è inquadrabile nel progetto di revisione complessiva delle misure fiscali di sostegno del "Piano industria 4.0", successivamente ridefinito "Piano Impresa 4.0".

La nuova misura si pone come obiettivo quello di stimolare la spesa privata in ricerca, sviluppo e innovazione tecnologica per sostenere la competitività delle imprese e per favorirne i processi di transizione digitale nell'ambito dell'economia circolare e della sostenibilità ambientale.

Coerentemente con tale obiettivo, il comma 199 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2020, come rivisto dalla legge di bilancio 2021, prevede espressamente che "*possono accedere al credito d'imposta tutte le imprese residenti nel territorio dello*

Stato, incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico di appartenenza, dalla dimensione e dal regime fiscale di determinazione del reddito dell'impresa, che effettuano investimenti in una delle attività ammissibili definite nei commi 200 201 e 202"; pertanto, può fruire del credito d'imposta un'ampia platea di soggetti.

Del resto, lo stesso comma 199 individua in dettaglio i casi di esclusione rappresentati esclusivamente da: (i) imprese in stato di liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale, altra procedura concorsuale prevista dal regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, dal codice di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14, o da altre leggi speciali o che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni; (ii) imprese destinatarie di sanzioni interdittive ai sensi dell'articolo 9, comma 2, del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231; (iii) imprese che non rispettano le normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro applicabili in ciascun settore e al corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori.

Con riferimento specifico alle attività ammissibili di cui ai commi 200, 201, 202 - i quali non contengono alcuna ulteriore esclusione, definendo le tipologie di spese qualificanti per la determinazione del credito d'imposta - la relativa declinazione delle definizioni di attività di ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, attività di design e ideazione estetica è contenuta negli articoli 2, 3 e 4 del decreto attuativo.

Al riguardo, nessuna distinzione è fatta con riferimento allo svolgimento di progetti di ricerca e sviluppo per conto proprio e progetti di ricerca e sviluppo su commissione di soggetti terzi non residenti; del resto, evidenzia l'Istante, l'articolo 2, comma 2, del decreto attuativo precisa che assumono rilevanza anche le attività di ricerca e sviluppo svolte nel corso del periodo d'imposta agevolato che costituiscono prosecuzione di progetti avviati in precedenti periodi d'imposta, progetti che possono essere anche stati commissionati da soggetti terzi non residenti.

La relazione di accompagnamento al decreto attuativo si sofferma sulle nozioni di attività di ricerca e sviluppo ed i relativi contenuti, senza indicare alcuna preclusione per i progetti di ricerca svolti su commissione di soggetti terzi non residenti.

L'Istante ricorda anche che l'articolo 3 del decreto-legge n. 145 del 2013 era stato modificato dall'articolo 1, comma 15, lettera b), della legge 11 dicembre 2016, n. 232, per includere nell'agevolazione anche le attività di ricerca e sviluppo commissionate da soggetti terzi non residenti, in quanto precedentemente non potevano ritenersi inclusi nel novero dei beneficiari i soggetti che effettuavano attività di ricerca e sviluppo su commissione di terzi.

"Tale esclusione non è in alcun modo prevista nel dettato normativo dei commi 198-209 dell'art. 1 della legge di bilancio 2020, né è indicata nel dossier legge di bilancio 2020, né specificata nel decreto attuativo e nella relativa relazione di accompagnamento" (v. pag. ... dell'istanza di interpello).

Pertanto, a parere dell'Istante, debbono ritenersi qualificate ai fini del credito d'imposta in questione anche le attività di ricerca e sviluppo commissionate ad ALFA da soggetti terzi non residenti.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si rappresenta che esula dalla presente risposta qualunque valutazione concernente l'ammissibilità al credito d'imposta delle attività svolte dall'Istante nei diversi periodi d'imposta su commissione di soggetti terzi non residenti e dalla stessa asseritamente considerate attività di ricerca e sviluppo nell'accezione rilevante ai fini delle discipline agevolative vigenti *ratione temporis*. Su tale profilo e sui profili collegati concernenti la pertinenza e la congruità delle spese asseritamente considerate eleggibili al beneficio, rimane impregiudicato ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

Ciò premesso, prima di entrare nel merito del quesito posto dall'Istante si ritiene

opportuno richiamare sinteticamente la precedente disciplina del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo.

L'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, legge 23 dicembre 2014, n. 190, e da ultimo modificato dall'articolo 1, comma 209, della legge n. 27 dicembre 2019, n. 160), al comma 1 riconosce un credito di imposta 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 in corso al 31 dicembre 2019»*.

In relazione alla ricerca commissionata, la circolare n. 5/E del 16 marzo 2016 ha chiarito che la misura agevolativa in esame è rivolta ai soggetti che svolgono attività di ricerca eleggibile sostenendo i relativi costi e che si avvalgono degli eventuali relativi risultati, assumendosi il rischio per l'attività svolta; di conseguenza, è da escludere che il credito spetti alle imprese che svolgono attività di ricerca su commissione di terzi, atteso che in tal caso l'impresa commissionaria in realtà non sostiene i relativi costi, in quanto li riaddebita, in base ai corrispettivi contrattualmente previsti, al committente che ne sostiene l'onere.

Inoltre, nell'ipotesi di ricerca commissionata da un'impresa non residente, priva di stabile organizzazione nel territorio dello Stato italiano, ad una impresa residente o alla stabile organizzazione di un soggetto non residente, né la prima, per mancanza del presupposto della territorialità, né le seconde possono beneficiare del credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo.

A decorrere dal 1° gennaio 2017, l'articolo 1, comma 15, lettera b), della legge 11 dicembre 2016, n. 232, ha inserito il comma 1-*bis* nel corpo dell'articolo 3, del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145.

Ai sensi del citato comma 1-*bis*, *«Il credito d'imposta di cui al comma 1 spetta anche alle imprese residenti o alle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti che eseguono le attività di ricerca e sviluppo nel caso di*

contratti stipulati con imprese residenti o localizzate in altri Stati membri dell'Unione europea, negli Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo ovvero in Stati compresi nell'elenco di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 220 del 19 settembre 1996».

In sostanza, come chiarito dalla circolare n. 13/E del 27 aprile 2017, per gli investimenti effettuati dal 1° gennaio 2017 sino al 31 dicembre 2019, il soggetto commissionario residente che "esegue attività di ricerca e sviluppo" per conto di committenti non residenti viene ad essere equiparato, ai fini dell'agevolazione, al soggetto residente che "effettua investimenti" in attività di ricerca e sviluppo.

Come noto, l'articolo 1, comma 198, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di bilancio 2020) prevede che *«per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, per gli investimenti in ricerca e sviluppo, in transizione ecologica, in innovazione tecnologica 4.0 e in altre attività innovative, è riconosciuto un credito d'imposta alle condizioni e nelle misure di cui ai commi da 199 a 206».*

La nuova disciplina introdotta dalla legge di bilancio 2020, applicabile agli investimenti realizzati a partire dal 1° gennaio 2020, ha sostituito la precedente, anticipandone, di fatto, di un anno la cessazione (precedentemente prevista per il 31 dicembre 2020).

Nel corpo della nuova disciplina, per una precisa scelta del legislatore, non è stata riproposta alcuna disposizione che, analogamente a quanto previsto in precedenza dal citato comma 1-*bis*, estenda l'applicazione del credito d'imposta alle attività di ricerca svolte dal commissionario residente per conto di committenti non residenti. In tal senso, la relazione tecnica alla legge di bilancio 2020 precisa che *«a legislazione vigente, il credito d'imposta R&S (che viene abrogato dalla proposta normativa) assicura ai contribuenti la possibilità di fruire dell'agevolazione per le spese in R&S commissionate dall'estero (Inward BERD). La nuova formulazione del credito di imposta esclude invece tali spese».*

Stante tale diversa impostazione adottata dal legislatore nell'ambito della nuova

disciplina del credito d'imposta, si ritiene di non poter condividere la soluzione interpretativa proposta nell'interpello.

Conseguentemente, i costi sostenuti dalla Società nel corso dei periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2019 in forza di contratti stipulati con committenti non residenti, e dalla stessa asseritamente considerati relativi ad attività di ricerca e sviluppo, devono considerarsi comunque esclusi dall'ambito di applicazione del credito d'imposta. E ciò, è opportuno precisare, anche nel caso in cui tali costi si riferiscano ad attività che costituiscono prosecuzione di progetti iniziati nel corso di precedenti periodi d'imposta, essendo i costi in questione imputati ai vari periodi d'imposta - ai fini agevolativi - in base alle regole dell'articolo 109 del TUIR, indipendentemente dalla data di inizio dei progetti di ricerca.

In conclusione, la mancata riproposizione, nel contesto della disciplina agevolativa applicabile dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, di una norma analoga al citato comma 1-*bis* non consente di considerare agevolabile - ai fini del credito di cui trattasi - l'attività di ricerca e sviluppo svolta dalla ALFA in base ai predetti contratti.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)