DECRETO DIGNITÀ

(DECRETO LEGGE N. 87 DEL 12 LUGLIO 2018, CONVERTITO CON MODIFICAZIONI DALLA LEGGE N. 96 DEL 09 AGOSTO 2018) SU IPER AMMORTAMENTO E CREDITO D'IMPOSTA R&S: COMMENTI

(a cura del Dott. Francesco Raimondi)

PREMESSA

Il c.d. "**Decreto Dignità**" (Decreto legge n. 87 del 12 luglio 2018) pubblicato in Gazzetta Ufficiale – n. 161 del 13 luglio 2018 ed entrato in vigore il 14 luglio 2018 è stato convertito con modificazioni dalla L. 9 agosto 2018, n. 96 (in G.U. 11/08/2018, n. 186).

I principali temi toccati dal Decreto, suddiviso in cinque Capi, sono i seguenti:

1. Misure per il contrasto al precariato;
2. Misure per il contrasto alla delocalizzazione e la salvaguardia dei livelli occupazionali;
3. Misure per il contrasto alla ludopatia;
4. Misure in materia di semplificazione fiscale;
5. Disposizioni finali e di coordinamento.

È bene premettere che, per **delocalizzazione**, il Decreto fa riferimento al trasferimento dell'attività economica specificamente incentivata o di una sua parte dal sito produttivo incentivato ad altro sito, da parte della medesima impresa beneficiaria dell'aiuto o di altra impresa che sia con essa in rapporto di controllo o collegamento ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile.

A seguire, si segnalano le disposizioni che hanno un impatto diretto o indiretto sulle discipline dell'iper ammortamento e del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo.

RECUPERO DEL BENEFICIO DELL'IPER AMMORTAMENTO IN CASO DI CESSIONE O DELOCALIZZAZIONE DEI BENI

Il provvedimento interviene, solo *pro futuro*, sulla disciplina dell'iper ammortamento, con l'introduzione, all'articolo 7, di un **meccanismo di recupero**, c.d. *recapture*, dell'agevolazione concessa in caso di cessione o delocalizzazione del bene agevolato durante il periodo di fruizione della maggiorazione, introducendo quindi il requisito della territorialità dell'investimento.

- L'iper ammortamento spetta a condizione che i beni agevolabili siano destinati a **strutture produttive situate nel territorio nazionale**.
- Se nel periodo di fruizione della maggiorazione del costo, i beni agevolati sono **ceduti a titolo oneroso o destinati a strutture produttive situate all'estero**, **anche se appartenenti alla stessa impresa**, l'agevolazione goduta verrà recuperata attraverso una variazione in aumento del reddito imponibile del periodo d'imposta in cui avviene la cessione a titolo oneroso o la delocalizzazione dei beni agevolati, per un importo pari alle maggiorazioni delle quote di ammortamento complessivamente dedotte nei precedenti periodi d'imposta, **senza applicazione di sanzioni e interessi**.
- **Questa disposizione non è retroattiva**, ma riguarda investimenti **effettuati** dopo il 14 luglio 2018.
- **Tale disposizione non si applica a due fattispecie:**
  - **Interventi sostitutivi** effettuati ai sensi dell'articolo 1, commi 35 e 36 della Legge di Bilancio 2018, le cui previsioni si applicano anche in caso di delocalizzazione dei beni agevolati.
  - Nei casi in cui i beni agevolati siano **per loro stessa natura destinati all'utilizzo in più sedi produttive** e, pertanto, possano essere **oggetto di temporaneo utilizzo anche fuori del territorio dello Stato**.

Salvi gli investimenti prima del 14 luglio 2018 – Definizione di "effettuati"

Il Decreto mantiene "salvi" gli investimenti effettuati prima del 14 luglio 2018, per i quali non si procede ad alcun recupero delle quote di iper ammortamento già fruite nel caso di delocalizzazione del bene in una struttura produttiva estera ovvero laddove il bene sia ceduto prima del termine del periodo di ammortamento, fatta salva ovviamente la decadenza dall'agevolazione per le quote mancanti.

Il legislatore, nel disporre l'applicabilità delle disposizioni solo per gli investimenti "effettuati" dopo il 14 luglio 2018, non precisa però se, per determinare il "**momento di effettuazione dell'investimento**", rilevi:

1) Quanto indicato dalla Circolare n. 4/E del 30 marzo 2017 (di seguito, la "**Circolare 4/E/2017**") in termini di "momento di effettuazione dell'investimento"[1].
2) L'aver effettuato entro il 14 luglio 2018 il versamento almeno di un acconto per l'acquisto del bene.
3) L'effettuazione entro il 14 luglio 2018 dell'interconnessione del bene al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

È parere di chi scrive che l'intento del legislatore sia quello di fare riferimento alle regole di competenza del TUIR, e quindi di riferirsi al caso 1) sopra esposto.

Sul punto sarebbe auspicabile avere un chiarimento interpretativo, trattandosi di un tema rilevante soprattutto per aziende che, ad esempio, ricevono in consegna prima del 14 luglio 2018 un bene

[1] In generale, l'imputazione dell'investimento avviene secondo le regole generali della competenza del TUIR, secondo cui "*le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, per i beni mobili alla data della consegna o spedizione ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo della proprietà o di altro diritto reale, senza tener conto delle clausole di riserva della proprietà*". Per acquisizioni di beni in leasing, "*rileva il momento in cui il bene viene consegnato, ossia entra nella disponibilità del locatario" oppure "nel caso in cui il contratto di leasing preveda la clausola di prova a favore del locatario, ai fini dell'agevolazione diviene rilevante la dichiarazione di esito positivo del collaudo da parte dello stesso locatario*". Per beni realizzati in economia, "*rilevano i costi imputabili all'investimento sostenuti nel periodo agevolato, avuto riguardo ai criteri di competenza in precedenza indicati*" ovvero ex TUIR, anche nel caso in cui "*i lavori sono iniziati nel corso del periodo agevolato ovvero iniziati/sospesi in esercizi precedenti al predetto periodo, ma limitatamente ai costi sostenuti in tale arco temporale, […] anche se i lavori risultano ultimati dopo la scadenza dell'agevolazione*". Infine, per beni acquisiti mediante contratto di appalto a terzi, in base ai criteri di competenza del TUIR, "*i relativi costi si intendono sostenuti dal committente alla data di ultimazione della prestazione ovvero, in caso di stati di avanzamento lavori, alla data in cui l'opera o porzione di essa, risulta verificata ed accettata dal committente*", rilevando i corrispettivi liquidati in base al SAL indipendentemente dalla durata del contratto.

destinato ad una struttura produttiva all'estero (pertanto il passaggio di proprietà ex TUIR avviene entro la scadenza imposta dal Decreto), ma gli interventi richiesti per l'interconnessione del bene stesso vengono ultimati solo negli ultimi mesi del 2018 (quindi l'interconnessione, condizione indispensabile per fruire dell'agevolazione, avviene oltre la scadenza imposta dal Decreto).

Casi di "disapplicazione"

Una prima "via di uscita dalla penalizzazione" è costituita dall'ipotesi di acquisto, nel medesimo esercizio di cessione o delocalizzazione, di un nuovo bene avente caratteristiche tecniche previste dalla Legge di Bilancio 2017 e dotato dell'interconnessione.

La seconda casistica di "disapplicazione" potrebbe essere particolarmente apprezzata da società che svolgono ordinariamente la propria attività mediante cantieri o altre strutture temporanee, situati anche in Paesi esteri e che per la natura di attività svolta, sono costrette a trasferire i beni da un cantiere all'altro (ad esempio, un'impresa di costruzione che realizza grandi opere in cantieri localizzati in diversi Stati).

In questi casi, il mero spostamento del bene iper ammortizzabile (ad esempio, un grande macchinario per l'escavazione o la trivellazione) da un cantiere italiano a un sito estero in via temporanea e dunque per la sola durata dell'intervento, non comporta la perdita definitiva del beneficio.

Tuttavia, il legislatore non fornisce una precisazione in merito a:

- Individuazione dei beni che per loro natura si prestano ad un utilizzo temporaneo anche fuori dal territorio dello Stato e quindi siano potenzialmente impiegabili in più siti.
- Limiti temporali per la permanenza del bene all'estero, o, in altre parole, l'intervallo temporale massimo entro cui il trasferimento può definirsi "temporaneo"; tale aggettivo infatti può assumere connotazioni differenti a seconda dell'attività svolta (si pensi alla diversa durata dei vari cantieri delle imprese di costruzione, a seconda dell'opera da eseguire).

Super ammortamento

La disposizione non si estende all'agevolazione del super ammortamento.

APPLICAZIONE DEL CREDITO D'IMPOSTA RICERCA E SVILUPPO AI COSTI DI ACQUISTO DA FONTI ESTERNE DEI BENI IMMATERIALI

Il Decreto Dignità, con l'articolo 8, dispone che, agli effetti della disciplina del credito d'imposta per gli investimenti in attività di R&S di cui all'articolo 3, comma 1 del decreto legge 23 dicembre 2013, n. 145 e s.m.i., sono **esclusi dal calcolo del beneficio i costi sostenuti per l'acquisto, anche in licenza d'uso, dei beni immateriali di cui al comma 6, lettera d), del predetto articolo 3, derivanti da operazioni intercorse con imprese appartenenti al medesimo gruppo**[2].

Si rammenta che, come indicato anche dalla Circolare n. 5/E del 16 marzo 2016 dell'Agenzia delle Entrate (di seguito, la "**Circolare 5/E/2016**"), la disciplina del credito d'imposta R&S non presenta profili di selettività, ma ha una portata applicativa generale: pertanto, essa non ha natura di aiuto di Stato.

La categoria d): competenze tecniche e privative industriali

Al fine di individuare quale classe di costi viene esclusa con questa recente disposizione, si fa riferimento in questa sede alla Circolare 5/E/2016 che individua quattro "categorie" di costi ammissibili[3].

In particolare, la Circolare individua la **categoria d)** di spese eleggibili in quelle relative all'acquisizione di "*competenze tecniche e privative industriali relative ad un'invenzione industriale o biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale, anche acquisite da fonti esterne*" purché naturalmente si tratti di costi direttamente connessi allo svolgimento di attività di R&S considerate ammissibili al beneficio.

---

[2] Si considerano appartenenti allo stesso gruppo le imprese controllate da un medesimo soggetto, le controllanti o collegate ai sensi dell'art. 2359 c.c., inclusi i soggetti diversi dalle società di capitali. Per le persone fisiche si tiene conto anche di partecipazioni, titoli o diritti posseduti dai familiari dell'imprenditore, individuati ai sensi dell'articolo 5, comma 5, del Testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica del 22 dicembre 1986, n. 917.

[3] Cfr. Paragrafo 2.2.3: "*si ritiene che i costi derivanti dalla ricerca commissionata nell'ambito del medesimo gruppo rilevino nei limiti in cui siano riconducibili alle categorie di costi ammissibili di cui alle lettere a), b), c) e d) del comma 6 dell'articolo 3*" del Decreto Legge 23 dicembre 2013, n. 145 e s.m.i.

Privative Industriali – La Circolare fa riferimento alla definizione di privativa industriale del Codice di Proprietà Industriale:

1) Brevetto per invenzione industriale;

2) Brevetto per invenzione biotecnologica;

3) Registrazione di topografia di prodotto a semiconduttori e brevetto per nuova varietà vegetale;

4) Modelli di utilità[4].

A titolo esemplificativo, rientrano in questa fattispecie costi per consulenze propedeutiche, *due diligence*, predisposizione di accordi di segretezza, predisposizione di accordi di cessione o concessione in licenza del brevetto, trascrizione o annotazione nei registri di pubblicità legale, servizi connessi al procedimento di brevettazione o registrazione (studi su brevettabilità, *freedom to operate*), deposito della domanda di brevetto o di registrazione, estensione della domanda di brevetto o registrazione, conversione, relative istanze, eventuali traduzioni, mantenimento in vita.

La Circolare 5/E/2016 precisa anche che le spese relative alle "privative industriali" rilevano **sia nel caso di produzione interna sia nel caso di acquisto da fonti esterne, anche appartenenti al medesimo gruppo societario**, nonché tutti costi che l'impresa sostiene per lo sviluppo, il mantenimento e l'accrescimento di detti beni immateriali.

Competenze tecniche – La Circolare n. 13/E del 27 aprile 2017 (di seguito, la "**Circolare 13/E/2017**") ha chiarito che nelle competenze tecniche rientrano le spese per l'acquisto di quei beni immateriali, già esistenti sul mercato, per la realizzazione dei quali sono state impiegate competenze tecniche specialistiche che non sono oggetto di "contratto di ricerca *extra-muros*" commissionata di cui all'articolo 3, comma 6, lettera c), posto che essi siano finalizzati alla creazione di prodotti, processi o servizi nuovi o sensibilmente migliorati.

Tra le spese relative alle "competenze tecniche" possono dunque rientrare, a titolo esemplificativo, quelle sostenute per l'acquisizione di conoscenze e informazioni tecniche (beni immateriali) – quali ad esempio le spese per conoscenze tecniche riservate, risultati di ricerche già effettuate da terzi,

[4] Come chiarito in seguito dalla Circolare 13/E/2017.

"*contratti di know how*", "*licenze di know how*", programmi per elaboratore tutelati da diritto d'autore (*software* coperti da copyright) – diverse dalle "privative industriali", comunque finalizzate alle attività di ricerca e sviluppo ammissibili.

La Risoluzione n. 122/E del 10 ottobre 2017 (di seguito, la "**Risoluzione 122/E/2017**") precisa anche che i costi di esternalizzazione necessari ai fini dell'attività di R&S che non presentino carattere di innovazione rientrano nella categoria d).

L'esclusione e il periodo di applicazione

Il Decreto Dignità stabilisce invece dal 2018 **l'esclusione dal beneficio dei costi sostenuti per l'acquisto, anche in licenza d'uso, dei beni immateriali della categoria d) derivanti da operazioni intercorse con imprese dello stesso gruppo**.

Prima della modifica normativa, tali costi erano ammessi, fatto salvo il potere dell'Amministrazione finanziaria di sindacare, secondo i canoni dell'antieconomicità, la congruità dei corrispettivi concordati[5].

Pertanto risultano ad esempio escluse dal beneficio le spese derivanti da fatture di consulenza ri-addebitate da una controllata alla propria controllante beneficiaria dell'agevolazione.

La disposizione si applica a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del Decreto, ovvero **dal 1° gennaio 2018**, e **vale anche per il calcolo dei costi ammissibili imputabili ai periodi d'imposta rilevanti per la determinazione della media di raffronto**.

Per gli acquisti infragruppo intervenuti nel corso dei periodi d'imposta precedenti al 2018, **resta comunque ferma l'esclusione dai costi ammissibili della parte del costo di acquisto corrispondente ai costi già attributi in precedenza all'impresa italiana in ragione della partecipazione ai progetti di ricerca e sviluppo relativi ai beni oggetto di acquisto**.

Ricalcolo della media di raffronto

La prima conseguenza della novità introdotta dall'articolo 8 del Decreto Dignità è che, in presenza di operazioni intercorse con imprese appartenenti al medesimo gruppo, potrebbe essere necessario

[5] L'Agenzia delle Entrate infatti, con la Circolare 5/E/2017, aveva consentito l'ammissibilità delle spese per privative industriali anche nel caso di acquisto da fonti esterne appartenenti allo stesso gruppo societario.

calcolare fino a tre diverse medie di raffronto, seppur riferite al medesimo triennio 2012-2014, al fine di calcolare il beneficio del credito d'imposta per investimenti in R&S.

Infatti, considerando tutte le evoluzioni normative, possono presentarsi tre differenti modalità di calcolo della media:

1) Un calcolo basato sull'originario testo normativo, rilevante per i periodi di imposta 2015 e 2016, eventualmente corretto ulteriormente a seguito delle novità introdotte dalla sopravvenuta Circolare 13/E/2017 (che, *inter alia*, dal 2017 abolisce la distinzione tra "personale altamente qualificato" e "personale non altamente qualificato" e fissa aliquota unitaria al 50% per tutte le categorie di costo).

2) Un calcolo, valevole per il solo 2017, a seguito della modifica introdotta dalla Legge di Bilancio 2017, che prevede la spettanza del beneficio anche ad imprese commissionarie residenti in Italia che eseguono attività di R&S a seguito di stipula di contratti di commissione con imprese committenti residenti nell'UE o SEE o in Stati "collaborativi".

3) Un calcolo basato sulle ulteriori modifiche introdotte dal Decreto Dignità, rilevante per i periodi 2018-2020, che dalla media va ad eliminare i costi per l'acquisto di beni immateriali della categoria d) derivanti da operazioni intercorse con imprese dello stesso gruppo.

Ciò potrebbe portare a notevoli complicazioni sia per la determinazione del beneficio da parte dei contribuenti sia per la verifica della spettanza da parte degli organi di controllo.

Inoltre è evidente che l'agevolazione sembra essere sempre "in continuo divenire": nel corso del tempo, infatti, la disciplina originaria è stata più volte modificata, rendendo sempre più complessa la gestione delle "novità" normative o di prassi, senza contare i possibili aggravi di costi di gestione (quali, modifiche ai bilanci per diversa contabilizzazione del credito, esborsi finanziari se il credito ricalcolato risulta inferiore a quello utilizzato, etc..).

Utilizzo non solo "diretto", ma anche "esclusivo" dei beni immateriali

Il Decreto, con il comma 3, stabilisce infine che "*resta comunque ferma la condizione secondo cui, agli effetti della disciplina del credito d'imposta, i costi sostenuti per l'acquisto, anche in licenza d'uso, dei*

suddetti beni immateriali, assumono rilevanza solo se i suddetti beni siano utilizzati ***direttamente ed esclusivamente*** *nello svolgimento di attività di ricerca e sviluppo considerate ammissibili al beneficio*".

Potrebbe risultare opportuno un chiarimento da parte dell'Agenzia delle Entrate sull'interpretazione di questo comma 3, in quanto:

- L'avverbio "esclusivamente" viene abbinato per la prima volta all'avverbio "direttamente" (si rammenta infatti che la Circolare 5/E/2016 considera in generale rilevanti ai fini della disciplina agevolativa i costi "direttamente" connessi allo svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili, e non anche "esclusivamente");
- L'applicazione della disposizione del comma 3 non parrebbe limitata alle operazioni intercorse all'interno di un gruppo societario, lasciando quindi pensare che possa valere anche nel caso di operazioni d'acquisto intercorse con parti indipendenti;
- Infine, non è prevista una decorrenza per questa disposizione, per cui sarebbe opportuno avere la conferma che essa non possa incidere sul beneficio già maturato fino al 2017.

Per i beni immateriali di cui alla lettera d) sembrerebbe quindi non essere più sufficiente l'esistenza di un loro legame "diretto" con le attività di R&S ammissibili, come previsto dall'articolo 4 del decreto attuativo 27 maggio 2015 e dalla Circolare 5/E/2016, **ma risulterebbe ora necessario che il loro utilizzo avvenga "esclusivamente" nello svolgimento delle attività ammissibili al beneficio indipendentemente dal fatto che l'operazione sia infragruppo o con terze parti**.

STRUMENTI E MATERIALI

- DECRETO LEGGE 12 luglio 2018, n. 87 [Fonte: Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana]
- LEGGE 09 agosto 2018, n. 96 [Fonte: Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana]
- LEGGE DI BILANCIO 27 dicembre 2017, n. 205 [Fonte: Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana]
- LEGGE DI STABILITÀ 11 dicembre 2016, n. 232 [Fonte: Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana]
- CIRCOLARE dell'Agenzia delle Entrate del 30 marzo 2017, n. 4/E [Fonte: Agenzia delle Entrate]
- DECRETO DEL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA 22 dicembre 1986, n. 917 [Fonte: Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana]
- DECRETO LEGGE 23 dicembre 2013, n. 145 [Fonte: Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana]

- LEGGE 21 febbraio 2014, n. 9 [Fonte: Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana]
- CIRCOLARE dell'Agenzia delle Entrate 16 marzo 2016, n. 5/E [Fonte: Agenzia delle Entrate]
- CIRCOLARE dell'Agenzia delle Entrate 27 aprile 2017, n. 13/E [Fonte: Agenzia delle Entrate]
- RISOLUZIONE dell'Agenzia delle Entrate 10 ottobre 2017, n. 122/E [Fonte: Agenzia delle Entrate]
- DECRETO LEGISLATIVO 10 febbraio 2005, n. 30 [Fonte: Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana]
- DECRETO 27 maggio 2015 [Fonte: Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana]
- LEGGE 27 luglio 2000, n. 212 [Fonte: Camera dei Deputati]