

**Risposta n. 280**

**OGGETTO:** Articolo 3 del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145 - Credito d'imposta in favore delle imprese che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo

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

**QUESITO**

La Società ALFA (di seguito, per brevità, anche "Società" o "Istante") ha chiesto alla scrivente un parere in merito all'applicazione dell'articolo 3 del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145, convertito con modificazioni dalla legge 21 febbraio 2014, n. 9, e successive modifiche ed integrazioni (di seguito anche "*decreto legge*"), che ha introdotto un credito di imposta a favore di tutte le imprese che investono in attività di ricerca e sviluppo.

ALFA è stata costituita nel 20xx dalla società controllante estera BETA per svolgere sia un'attività di supporto finanziario, gestionale ed amministrativo alle società del Gruppo con un ruolo di Management Company/Holding, sia per sviluppare al servizio del Gruppo un centro di ricerca in Italia, oltre a quello costituito ed operante all'estero; la Società esercita l'attività di fabbricazione di robot industriali per usi molteplici.

ALFA ha sostenuto spese di ricerca e sviluppo nell'esercizio 2018, nell'esercizio

2019 e, a completamento, anche nell'esercizio 2020, per il "Progetto X", concluso nel corso del 2020; la ricerca è stata commissionata dalla capogruppo BETA.

Essendo stata costituita, con versamenti in denaro, nel 20xx, ALFA non presenta una media per il triennio 2012-2014.

Fino alla eventuale risposta favorevole al presente interpello sulle attività affidate ad esterni, comprese le società controllate del Gruppo, l'Istante non utilizzerà in compensazione il credito d'imposta ricerca e sviluppo maturato nel 2018 e nel 2019, inclusa la parte relativa ai propri dipendenti, riservandosi di integrare - prima dell'utilizzo - le dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d'imposta 2018 e 2019.

Tutto ciò premesso la Società espone quanto segue in relazione alle attività di ricerca e sviluppo svolte a seguito della commissione ricevuta dall'estero dalla capogruppo BETA.

ALFA si è dotata di risorse umane, logistiche, finanziarie, consulenziali per lo sviluppo diretto in Italia del Progetto X che si articola nell'arco di un triennio (2018, 2019 e 2020), coinvolgendo nel progetto anche GAMMA, società del Gruppo.

L'Istante precisa che per lo sviluppo del Progetto X ALFA non si avvale del Centro di Ricerca della capogruppo costituito all'estero (EE) in quanto vi è una sostanziale diversità di focus sulle attività dei due centri: all'estero ci si occupa di robot antropomorfi industriali, di intelligenza artificiale e di robot collaborativi, in Italia ci si dedica alle macchine taglio laser, il cui sviluppo è demandato esclusivamente al Centro Ricerche italiano di ... (ITA) con il supporto degli inventori; ovviamente, vi sono contatti costanti tra i due Centri di Ricerca.

Infatti, il Centro Ricerche ITA invia mensilmente al Centro Ricerche EE un Report "analitico" per rendicontare l'attività svolta nel corso del mese. Sulla base del report analitico mensile sono conteggiati gli importi di stato avanzamento lavori per la fatturazione dell'attività svolta da ALFA a BETA.

Gli investimenti effettuati per la realizzazione del Centro Ricerche ITA costituiscono la dotazione tecnica a supporto dell'attività degli ingegneri dipendenti

della ALFA e operanti nel centro ricerca e sviluppo e del restante personale.

L'Istante precisa che la scelta strategica della ALFA nella fase di start-up è stata quella di effettuare minimi ed indispensabili investimenti negli impianti di officina e nelle risorse umane in quanto è stata privilegiata l'esternalizzazione di tutti i servizi (amministrativi, finanziari, gestionali, tecnici) avvalendosi di qualificati fornitori esterni, per godere di una maggiore flessibilità operativa anche in relazione al Progetto X.

La Società evidenzia che l'esecuzione del Progetto X rientra nell'ambito degli obiettivi del Centro di Ricerca e Sviluppo, ovvero creare da zero un centro per lo sviluppo di nuovi prodotti, non riconducibili al business della capogruppo e delle altre partecipate estere del Gruppo.

Infatti, il progetto in esame ha lo scopo di realizzare un prototipo funzionante di macchinario taglio laser 3D innovativo, ovvero molto diverso tecnicamente dalla concorrenza e con performance attese molto superiori (soprattutto in termini di velocità di taglio ed ingombri del macchinario).

Tale progetto rientra tra gli obiettivi del Centro di Ricerca di ALFA in quanto la capogruppo estera progetta e costruisce robot industriali antropomorfi e progetta e costruisce linee automatizzate chiavi in mano per il settore auto nell'ambito della lastratura; mentre le partecipate estere del Gruppo sono attive prevalentemente in 3 settori: progettazione e costruzione di robot di verniciatura, progettazione e costruzione di linee automatizzate chiavi in mano per il settore auto nell'ambito della lastratura, progettazione e costruzione di linee automatizzate chiavi in mano per il settore "General Industry", ovvero l'integrazione di robot industriali in linee/celle automatizzate per svariati settori industriali.

Pertanto, la progettazione e lo sviluppo di un prototipo di macchinario taglio laser 3D non rientrava nell'ambito di competenza di nessuna società del Gruppo e rappresentava altresì una delle direttrici di sviluppo del Gruppo verso nuovi prodotti innovativi ed uno degli obiettivi primari della futura ALFA.

Si riepilogano di seguito i singoli *step* temporali relativi al Progetto X (più dettagliatamente descritti nell'istanza di interpello):

- 20xx: gli inventori depositano il brevetto "X" ed iniziano a cercare un partner per lo sviluppo;

- 20xx: BETA acquista il brevetto;

- 20xx: BETA stipula il contratto con GAMMA, che a sua volta stipula un contratto con gli inventori per lo studio di fattibilità del progetto;

- 20xx: il Consiglio di Amministrazione di BETA approva il progetto e dà incarico ad ALFA per lo sviluppo;

- 20xx: BETA stipula il contratto con ALFA per lo sviluppo del Progetto X.

L'Istante descrive "X" come un sistema innovativo di macchina da taglio laser 3D, progettato per offrire le migliori prestazioni e vantaggi nel taglio 3D di acciaio ad alta resistenza; il Progetto X permette di unire in una sola macchina i punti di forza di una macchina 3D e di una 2D.

Lo scopo delle attività di ricerca e sviluppo è quello di supportare lo sviluppo del prototipo del "X". A tale fine, ALFA sostiene costi per il proprio personale dipendente, per personale della società sorella GAMMA, controllata anch'essa dalla capogruppo BETA, e per soggetti terzi consulenti e prestatori di servizi.

Considerata la complessità ed il contenuto innovativo del Progetto X, con il primo quesito ALFA, a tutela della certezza del proprio operato, chiede conferma che le attività di ricerca e sviluppo del progetto possano usufruire dell'agevolazione del credito d'imposta, rientrando in una delle fattispecie indicate nell'articolo 3, comma 4, del *decreto legge*, ed in particolare tra le attività di cui alla lettera c) dello stesso articolo 3, comma 4, sinteticamente definite come "sviluppo sperimentale".

Per quanto riguarda i costi di ricerca e sviluppo ammissibili, la Società espone quanto segue.

Nel corso del 2018 e del 2019, le attività di ricerca e sviluppo sono state svolte sia da dipendenti della Società che da consulenti esterni.

Nel 2019 sono stati inseriti anche parte dei costi di materiali, forniture e altri prodotti analoghi per la realizzazione dei prototipi e degli impianti pilota ai sensi dell'articolo 3, comma 6, lettera d-*bis*, del *decreto legge*.

Al riguardo, l'istante riporta un dettaglio dei costi sostenuti ai fini dell'agevolazione.

Il credito d'imposta calcolato per l'anno 2018 è pari ad euro ... mentre per l'anno 2019 è pari ad euro ... .

Per entrambi gli anni 2018 e 2019 i costi sono suddivisibili nelle seguenti categorie:

a) dipendenti della ALFA, in cui si include anche il costo azienda del dipendente della consociata GAMMA (l'Istante precisa che GAMMA non ha incluso il Progetto X tra le attività di ricerca e sviluppo svolte nel corso del 2018 e 2019);

b) consulenti con varia forma giuridica: impresa individuale, società di persone, società di capitali e professionisti (per quanto riguarda le spese per consulenze, l'Istante precisa che le consulenze prestate dagli inventori non costituiscono un sotto-progetto singolarmente agevolabile ed inoltre alcuni di questi non possiedono il requisito per usufruire del credito d'imposta in quanto lavoratori autonomi);

c) spese sostenute per materiali e forniture direttamente impiegati nelle attività di ricerca e sviluppo per la realizzazione del prototipo.

La composizione dei complessivi costi ammissibili del biennio 2018-2019, pari ad euro .... , è così suddivisa tra le tre categorie sopra indicate: euro ... di costo del lavoro; euro ... per le consulenze degli inventori e di terzi (società DELTA per euro ... ); euro ... (nel solo 2019) per materiali per prototipi.

Da quanto sopra esposto emerge il secondo quesito dell'Istante, che - alla luce delle modifiche e dell'interpretazione autentica apportate all'articolo 3, comma 1-*bis*, del *decreto legge*, dall'articolo 1, comma 15, della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di bilancio 2017) e dall'articolo 1, comma 72, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (legge di bilancio 2019) in merito ai soggetti residenti che svolgono attività di

ricerca e sviluppo per conto di imprese committenti non residenti - chiede conferma che siano agevolabili le spese sostenute da ALFA nei confronti dei terzi.

In sintesi, a seguito di quanto sopra indicato in relazione al Progetto X, la Società:

1) chiede conferma che le attività di ricerca e sviluppo descritte per il Progetto X possano usufruire dell'agevolazione del credito d'imposta per ricerca e sviluppo ai sensi dell'articolo 3, comma 4, del *decreto legge* ("sviluppo sperimentale");

2) nel caso di risposta positiva al primo quesito, trattandosi di ricerca commissionata dalla società controllante estera, chiede conferma che siano agevolabili le spese sostenute "indirettamente" per le consulenze esterne di cui, rispettivamente, alla lettera c) (per il credito del 2018) ed alla lettera c-bis) (per il credito del 2019) dell'articolo 3, comma 6, del *decreto legge*, inclusa quella infragruppo prestata da una società consociata (GAMMA) di cui alla lettera a) del predetto comma 6, perché considerabili tra le attività di ricerca e sviluppo svolte "direttamente";

3) chiede conferma che siano agevolabili anche le spese sostenute per l'acquisto di materiali di cui all'articolo 3, comma 6, lettera d-bis, del *decreto legge*.

#### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

Con riferimento al primo quesito, l'Istante ritiene che le attività svolte per il Progetto X, per le caratteristiche approfonditamente descritte nell'istanza di interpello, rientrino nel credito d'imposta ricerca e sviluppo come "sviluppo sperimentale" ai sensi dell'articolo 3, comma 4, lettera c), del *decreto legge*.

In merito al secondo quesito, ALFA ritiene che le spese sostenute nei confronti dei consulenti terzi - trattandosi di attività che la Società non riesce a svolgere direttamente al suo interno e che non costituiscono un "autonomo" sub-progetto (che potrebbe quindi esser allocato presso il sub-fornitore) - possano essere agevolate perché incluse tra le attività svolte "direttamente", così come le spese relative ai

dipendenti della Società.

Inoltre, GAMMA non potrebbe agevolare ai fini del proprio credito tali spese perché l'attività considerata singolarmente non integra un progetto di ricerca e sviluppo.

Per quanto riguarda le ricerche commissionate da soggetti non residenti, la Società, dopo aver richiamato il comma 1-*bis* dell'articolo 3 del *decreto legge* e la relativa interpretazione autentica (articolo 1, comma 72, della legge di bilancio 2019: "*ai fini del calcolo del credito d'imposta attribuibile assumono rilevanza esclusivamente le spese ammissibili relative alle attività di ricerca e sviluppo svolte direttamente e in laboratori o strutture situati nel territorio dello Stato italiano*"), si sofferma sulla risposta all'interpello n. 83 del 26 marzo 2019, che riguarda il caso di un'attività di ricerca e sviluppo condotta in Italia in nome e per conto della società madre di diritto statunitense.

Secondo l'Istante, nella predetta risposta è stato chiarito che per il calcolo del credito d'imposta spettante al soggetto commissionario non possono assumere rilevanza le attività di ricerca e sviluppo che lo stesso soggetto commissionario subappalti ad altri soggetti; tuttavia, qualora le attività di ricerca e sviluppo siano subappaltate dal soggetto commissionario ad altri soggetti, pur sempre residenti nel territorio dello Stato, l'eventuale diritto al credito d'imposta può essere fatto valere, in via di principio e alle stesse condizioni previste dalla disciplina agevolativa, direttamente dal soggetto che esegue tali attività in subappalto.

Resta da chiarire, per l'Istante, se il contenuto della risposta in esame, basato su un interpello presentato prima dell'introduzione della norma interpretativa sopra riportata, possa essere confermato alla luce della stessa norma interpretativa, ovvero se nel caso di specie vi siano ora margini per riconoscere il beneficio alla commissionaria e non alla sub-commissionaria.

Secondo la Società, in virtù dell'interpretazione autentica effettuata dall'articolo 1, comma 72, della legge di bilancio 2019, il principio contenuto nella risposta n. 83

del 2019 non può essere applicato al caso di specie e, di conseguenza, l'agevolazione spetta al commissionario italiano ALFA (e non ai sub-commissionari residenti).

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

L'articolo 3, comma 1, del decreto legge 23 dicembre 2013, n. 145, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2014, n. 9 - interamente sostituito dall'articolo 1, comma 35, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, e successivamente modificato dalla legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di bilancio 2017), dal decreto-legge 12 luglio 2018, n. 87 (decreto dignità), convertito, con modificazioni, dalla legge 9 agosto 2018, n. 96, dalla legge 30 dicembre 2018, n. 145 (legge di bilancio 2019), e dalla legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di bilancio 2020) - riconosce a tutte le imprese che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo, nell'arco temporale definito dalle varie disposizioni citate, un credito di imposta per investimenti commisurato alle 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 Economico, del 27 maggio 2015, sono state adottate le disposizioni applicative dell'agevolazione.

Con particolare riferimento all'ambito oggettivo, l'articolo 3 della norma istitutiva del credito d'imposta, ai commi 4 e 5, elenca analiticamente le attività di ricerca e sviluppo ammissibili all'agevolazione e, al comma 6, individua gli investimenti ammissibili, connessi allo svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo agevolabili, definiti anche dall'articolo 4 del citato decreto attuativo 27 maggio 2015.

Con la circolare n. 5/E del 16 marzo 2016 (paragrafo 2.1), sono stati forniti chiarimenti ai fini dell'individuazione delle attività di ricerca agevolabili. Al riguardo, è stato, altresì, specificato che eventuali ulteriori indagini riguardanti la effettiva

riconducibilità di specifiche attività aziendali ad una delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili comportano accertamenti di natura tecnica, che rientrano nella esclusiva competenza del Ministero dello Sviluppo Economico.

Di conseguenza, con riferimento al quesito dell'Istante la scrivente ha provveduto a richiedere un parere al citato Ministero, il quale ha risposto esprimendo le seguenti valutazioni, integralmente di seguito riportate.

«Si fa riferimento alla richiesta di parere tecnico formulata da codesta Direzione Centrale (vs. prot. ... del ... ) in relazione all'istanza d'interpello in materia di credito d'imposta ricerca e sviluppo, di cui all'articolo 3, del d.l. n. 145 del 2013, convertito con modificazioni dalla legge n. 9 del 2014 e ss.mm.ii., presentata da ALFA, società costituita nel 20xx dalla controllante estera BETA, con il compito di svolgere attività di supporto finanziario, gestionale ed amministrativo a favore delle società del Gruppo e, inoltre, di avviare e realizzare un centro di ricerca italiano per lo sviluppo di nuovi prodotti, non riconducibili al *business* della capogruppo e delle altre società estere del Gruppo, e per supportare future implementazioni del Gruppo nell'ambito dell'intelligenza artificiale.

L'istanza d'interpello verte proprio sulle attività svolte dalla società istante come centro di ricerca, nel corso dei periodi d'imposta 2018 e 2019, in relazione al progetto denominato "X", e attiene all'applicazione della disposizione del comma 1-bis del citato articolo 3 del d. l. n. 145/2013, introdotta dalla legge 11 dicembre 2016, n. 232, con la quale, si ricorda, è stata prevista la possibilità - con effetto a partire (nella generalità dei casi) dal periodo d'imposta 2017 - di riconoscere il credito d'imposta anche ai soggetti residenti commissionari che eseguono attività di ricerca e sviluppo per conto di imprese residenti o localizzate in altri Stati membri 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.

Come rappresentato nell'istanza d'interpello, il Progetto X s'inquadra

nell'obiettivo assegnato alla società istante di sviluppare nuovi prodotti non riconducibili alla capogruppo estera e alle altre società estere del Gruppo; in particolare, viene evidenziato, scopo del progetto in questione era quello di *"...realizzare un prototipo funzionante di macchinario taglio laser 3D innovativo, ovvero significativamente diverso tecnicamente dalla concorrenza (...) e con performance attese molto superiori (soprattutto in termini di velocità di taglio ed ingombri del macchinario) rispetto alla concorrenza."* La realizzazione del prototipo, è il caso di evidenziare, è basata sull'impiego del brevetto e del *know how* associati al macchinario "X" che la suddetta controllante estera BETA ha acquisito nel corso del 20xx dagli stessi soggetti (persone fisiche precedenti titolari dei diritti di proprietà industriale) cui sono state poi commissionate le attività di sviluppo del progetto.

In relazione alla fattispecie oggetto d'interpello, la società istante ha chiesto di conoscere, in primo luogo, se le attività da essa svolte, nel corso dei periodi d'imposta 2018 e 2019, su commissione della suddetta controllante estera, in relazione al progetto denominato "X", siano qualificabili come attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta e, in particolare, riconducibili alle attività di "sviluppo sperimentale" previste dalla lettera c) del comma 3 del citato art. 3 del d.l. n. 145 del 2013. In secondo luogo e subordinatamente al riconoscimento dell'ammissibilità delle attività svolte, la società istante ha chiesto di conoscere se possano considerarsi eleggibili al credito d'imposta le spese sostenute per consulenze esterne e per l'acquisto dei materiali necessari per la realizzazione del prototipo.

Al riguardo, osservando preliminarmente che esulano evidentemente dall'analisi qui condotta i profili contrattuali e fiscali della fattispecie, si ritiene che le attività svolte nel corso del 2018 e nel corso del 2019 in relazione al Progetto X possano considerarsi attività di "sviluppo sperimentale" ammissibili al credito d'imposta.

Nello specifico caso, in particolare, sulla base della documentazione tecnica prodotta dalla società istante, si ritiene che il prototipo, la cui realizzazione costituisce oggetto delle attività in esame, possa essere considerato alla stregua di un "prototipo di

R&S": dovendosi intendere per tale, anche sulla base dei criteri indicati nel "Manuale di Frascati", un modello originale creato appositamente per l'esecuzione del progetto - e non disponibile, quindi, come prodotto di serie né come unità di pre-produzione destinata all'ottenimento di certificazioni tecniche o giuridiche - che possiede le qualità tecniche essenziali e le caratteristiche di funzionamento del prodotto finale da realizzare e che permetta di effettuare le prove per apportare le modifiche necessarie e fissare le caratteristiche finali del prodotto. Pertanto, si ritiene che le attività svolte dalla società istante nel corso del 2018 e del 2019 in relazione alla realizzazione del prototipo, così come descritte nell'istanza d'interpello, costituiscano attività di "sviluppo sperimentale" nell'accezione rilevante agli effetti del credito d'imposta.

Ciò precisato in ordine all'ammissibilità delle attività, si ritiene, quindi, che possano considerarsi eleggibili al credito d'imposta, in quanto rispondenti ai requisiti di pertinenza e congruità (ferma restando evidentemente la verifica in sede di eventuali controlli del rispetto degli obblighi documentali e dell'effettività delle spese considerate eleggibili) le spese del personale interno direttamente impiegato nelle attività di "sviluppo sperimentale" e (con riguardo al periodo d'imposta 2019) anche le spese per materiali e forniture direttamente impiegati nella realizzazione del prototipo, così come indicate per tipologia e importi dalla società istante (par. ... dell'istanza d'interpello).

Quanto alle spese sostenute per i consulenti esterni, si ritiene, sulla base degli elementi forniti dalla società istante, che nella specifica fattispecie gli stessi possano essere considerati, nell'ottica della disciplina agevolativa, alla stregua di "personale esterno" (vale a dire, non avente un rapporto di lavoro subordinato con l'impresa) e che, tuttavia, contribuisce direttamente alle attività ammissibili svolte internamente dalla società (attività qualificabili cioè come attività "intra-muros"); tale "personale esterno", si osserva, può includere, peraltro, sia lavoratori autonomi operanti come consulenti, sia anche lavoratori dipendenti di altre imprese distaccati presso l'impresa impegnata nelle attività di ricerca e sviluppo; si ritiene, pertanto, che anche tali spese

siano eleggibili al credito d'imposta nella misura indicata dalla stessa società nel richiamato paragrafo ... dell'istanza d'interpello. Quanto, infine, alle spese sostenute nei confronti della società DELTA, sulla base delle indicazioni desumibili dall'istanza d'interpello e dalla documentazione allegata, può ritenersi che le stesse si configurino non già come acquisizione di attività di ricerca e sviluppo "*extra-muros*", vale a dire appaltate dalla società istante a un soggetto esterno, ma come acquisizione di servizi specialistici a supporto delle attività di ricerca e sviluppo svolte internamente dalla società istante e, pertanto, anche in ragione della congruità del loro importo rispetto ai costi complessivi, eleggibili nella misura indicata dalla stessa società nel citato paragrafo ... dell'istanza.».

Si ricorda, infine, che la determinazione del *quantum* del riaddebito dei costi per ricerca e sviluppo a società del Gruppo (fatturazione dell'attività svolta da ALFA a BETA) deve essere correttamente effettuata secondo il principio di libera concorrenza ai sensi dell'articolo 110, comma 7, del TUIR. La quantificazione dei prezzi di trasferimento attiene a profili di carattere fattuale e non rientra nell'ambito delle prerogative esercitabili dalla scrivente in sede di interpello del contribuente *ex* articolo 11, comma 1, lettera a), legge 27 luglio 2000, n. 212. Al riguardo, restano impregiudicati i poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

Ad ogni buon fine, si ricorda che, ai sensi dell'articolo 31-*ter* del DPR n. 600 del 1973, le imprese con attività internazionale hanno accesso ad una procedura finalizzata alla stipula di accordi preventivi per la definizione in contraddittorio dei metodi di calcolo del valore di mercato delle operazioni di cui al comma 7, dell'articolo 110 del TUIR.

**IL DIRETTORE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**