

il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

25

25 giugno 2018

Credito d'imposta R&S nelle operazioni straordinarie:
prevale l'autonomia dei singoli periodi d'imposta

Cessione dell'**ecobonus** con limiti

Responsabilità per debiti tributari nella **cessione
di compendi aziendali**

Diritto del cessionario/committente alla detrazione dell'**IVA
erroneamente addebitata**

Scambi di beni tra **Italia e San Marino** non disciplinati
dal Decreto di interscambio

Contratti di **stock lending agreement** e irrilevanza penale
dell'abuso di diritto

Stabilite le nuove linee guida del MEF per il **transfer pricing**

OIC 15: costo ammortizzato e implicazioni fiscali della
svalutazione dei crediti

Giurisprudenza tributaria

Le Guide del Fisco

in vendita esclusivamente in abbinamento al settimanale **il fisco** a soli 12,00 euro in più.

SCARICA
GRATIS LA APP

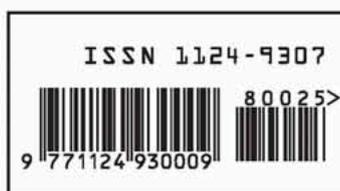


edicola professionale

 Wolters Kluwer

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

Rivista settimanale - Anno XLII



Cod. 231807

Euro 13,00

www.sistemailfisco.it

IPSOA InPratica FISCO è disponibile!

EDIZIONE 2018

Y26HABN

IPSOA InPratica
è una fra le fonti
di aggiornamento
del personale della
Guardia di Finanza

Testo digitale sempre aggiornato

Modifiche immediatamente visibili

Testo integrale di norme e interpretazioni

Integrato con **One|FISCALE** per approfondire



ACQUISTALO SUBITO! www.ipsoa.it/fiscoinpratica - Tel. 02.45435207
Cerca il tuo consulente editoriale su shop.wki.it/agenzie
Visita le migliori librerie professionali

il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

Direzione Scientifica

Gianfranco Ferranti

Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione

Comitato Scientifico

Giulio Andreani

Dottore commercialista e Revisore legale

Giuseppe Ascoli

Dottore commercialista in Roma e Milano

Saverio Capolupo

Università degli Studi di Cassino

Ivo Caraccioli

Già ordinario di Diritto penale nell'Università di Torino

Andrea Carinci

Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università di Bologna - Avvocato in Bologna

Massimo Conigliaro

Dottore commercialista in Siracusa

Eugenio della Valle

Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università "Sapienza" di Roma

Flavio Dezzani

Professore Emerito di Ragioneria nell'Università di Torino, Dottore commercialista in Torino

Bruno Ferroni

Direttore Affari Fiscali e Societari Ferrero S.p.A.

Luca Gaiani

Dottore commercialista in Modena

Tamara Gasparri

Collaboratore Assonime Area Fisco

Antonio Iorio

Avvocato in Roma e Milano

Maurizio Leo

Avvocato in Roma, Milano e Torino

Luigi Lovecchio

Dottore commercialista in Bari

Pierpaolo Maspes

Dottore commercialista

Massimo Miani

Dottore commercialista in Venezia, Presidente del CNDCEC

Marco Piazza

Dottore commercialista in Milano

Benedetto Santacroce

Avvocato in Roma e Milano

Gabriele Sepio

Avvocato in Roma

Alessandro Sura

Dottore commercialista

Stefano Trettel

Direttore fiscale di Fininvest S.p.A.

Piergiorgio Valente

Dottore commercialista in Milano

Direttore responsabile **Giulietta Lemmi**

Redazione: Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)

I contenuti e i pareri espressi negli articoli sono da considerare opinioni personali degli autori che non impegnano pertanto l'editore, la direzione e il comitato scientifico.

Gli articoli da pubblicare devono essere inviati al seguente indirizzo e-mail: redazione@ilfisco.it

 Wolters Kluwer

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

Rivista settimanale - Anno XLII

il fisco

Condizioni di abbonamento 2018 valide per l'Italia. Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 2018, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2018, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2018, 4 numeri, 6 Pocket 380,00 euro (Iva inclusa). Altre combinazioni, vedi www.shop.wki.it/il_fisco.

Condizioni di abbonamento 2018 valide per l'estero. Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2018, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2018, 4 numeri, 6 Pocket 760,00 euro (Iva inclusa).

Gli impiegati in servizio e non presso il Ministero delle finanze e della G. di F. potranno abbonarsi ai 48 numeri de "il fisco", più "Pratica Fiscale e Professionale", "Rassegna Tributaria", 6 Pocket versando 225,00 euro (Iva inclusa).

La decorrenza per l'abbonamento è dall'1.1.2018 al 31.12.2018 con diritto ai numeri arretrati; l'abbonamento s'intende rinnovato nel caso in cui non sia pervenuta a Wolters Kluwer Italia S.r.l. lettera raccomandata di disdetta 60 giorni prima della scadenza di detto abbonamento.

Modalità di pagamento: Versamento diretto con assegno bancario o circolare "non trasferibile" e barrato o con bonifico bancario presso Banca Intesa Sanpaolo SpA - Agenzia Roma Filiale 3711, Via L. Luciani 12, 00197

Servizio Clienti
Il numero telefonico
dell'Ufficio Abbonamenti è:
199.164.164
(€ 0,1188 + IVA a min. da rete fissa senza scatto alla risposta,
da rete mobile il costo dipende dall'operatore utilizzato)
Fax **06.20.381.253**

Roma (RM), IBAN: IT45 A030 6905 0700 0000 0700 181, oppure con versamento a mezzo c/c postale n. 27303031 intestato a Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via Ostiense, 131/L - 00154 Roma.

Una copia Euro 13,00 Arretrato € 14,00.

Tutti i prezzi sono Iva inclusa.

Concessionaria esclusiva per la distribuzione nelle vedicole "m-dis Distribuzione Media S.p.A.", Milano, Via C. Cazzaniga, 19; Tel. 02.25.82.1

Pubblicità: Wolters Kluwer
E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it
Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI)

Fotocomposizione: Sinergie Grafiche srl
Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI)
Tel. 02/57789422

Stampa: GRAFICA VENETA S.p.A.
Via Malcantone, 2
35010 Trebaseleghe (PD)

Registrazione presso il Tribunale di Milano n. 283 del 24 maggio 2011

Iscrizione al R.O.C. n. 5782 del 2005

Editore: Wolters Kluwer Italia S.r.l.,
Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI)

Rivista fondata nel 1977.

Comunicazione all'Abbonato

Egregio Abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del Regolamento (UE) 2016/679 del 27 aprile 2016, "relativo alla protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati e che abroga la direttiva 95/46/CE (regolamento generale sulla protezione dei dati)", La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati e custoditi su database elettronici situati nel territorio nazionale e di Paesi appartenenti allo Spazio Economico Europeo (SEE), o paesi terzi che garantiscono un adeguato livello di protezione dei dati. Wolters Kluwer Italia S.r.l., in qualità di Titolare del trattamento, utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica potrebbero essere anche utilizzati ai fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli della presente vendita.
Lei ha il diritto di chiedere a Wolters Kluwer Italia S.r.l. l'accesso ai dati personali che La riguardano, nonché la rettifica, la cancellazione per violazione di legge, la limitazione o l'opposizione al loro trattamento ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali. Lei ha, inoltre, il diritto di revocare il consenso in qualsiasi momento, senza pregiudicare la liceità del trattamento basata sul consenso prestato prima della revoca, nonché di proporre reclamo all'Autorità Garante per il trattamento dei dati personali ai sensi dell'art. 77 del Regolamento UE 679/2016.
L'elenco aggiornato dei responsabili e delle persone autorizzate al trattamento è consultabile presso la sede di Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI).

Approfondimento

Agevolazioni

Credito R&S nelle operazioni straordinarie: prevale l'autonomia dei singoli periodi d'imposta	
di Gian Marco Committeri	2407

Cessione <i>ecobonus</i> con limiti	
di Matteo Balzanelli e Giovanni Valcarengi	2413

Sanzioni

Responsabilità per debiti tributari nella cessione di compendi aziendali	
di Carlo Are e Eugenio della Valle	2419

IVA

Diritto del cessionario/committente alla detrazione dell'IVA erroneamente addebitata	
di Matteo Fanni	2428

Gli scambi di beni tra Italia e San Marino non disciplinati dal Decreto di interscambio	
di Giampaolo Giuliani e Mario Spera	2435

Reati tributari

Contratti di <i>stock lending agreement</i> e irrilevanza penale dell'abuso di diritto	
di Ivo Caraccioli	2442

Fiscalità internazionale

Stabilite le nuove linee guida per il <i>transfer pricing</i>	
di Bruno Ferroni	2449

Bilancio

OIC 15, costo ammortizzato e implicazioni fiscali legate alla svalutazione dei crediti	
di Diego Avolio, Alain Devalle e Fabio Rizzato	2455

Giurisprudenza

Corte Costituzionale

Reati tributari - Evasione IVA - Regime degli atti interruttivi della prescrizione - Giurisprudenza della Corte europea - Obbligo di disapplicazione della disciplina nazionale - Questioni di legittimità costituzionale - Infondatezza	
(CORTE COSTITUZIONALE, Pres. e Red. Lattanzi - Sent. n. 115 del 10 aprile 2018, dep. il 31 maggio 2018) (stralcio) con commento di Ciro Santoriello	2463

Corte di Cassazione

Accertamento - Accertamento induttivo - Combinazione di studi di settore e antieconomicità - Utilizzabilità - Obbligo di contraddittorio preventivo - Insussistenza	
(CASSAZIONE, Sez. VI civ.-T, Pres. Iacobellis, Est. Mocci - Ord. n. 12020 del 15 marzo 2018, dep. il 16 maggio 2018) con commento di Alessandro Borgoglio	2470

Accertamento - Accertamenti bancari - Versamenti su conto corrente - Prova della provenienza delle somme a carico del contribuente - Consulenza contabile - Ammissibilità	
(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Locatelli, Est. Federici - Ord. n. 13140 del 13 marzo 2018, dep. il 25 maggio 2018) con commento di Elisa Manoni	2472

Dogane - Accertamento doganale - Contraddittorio preventivo - Limiti - Sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato - Sufficienza - Lesione del diritto al contraddittorio - Esclusione <i>(CASSAZIONE, Sez. VI civ.-T, Pres. Iacobellis, Est. Conti - Ord. n. 13209 dell'11 aprile 2018, dep. il 25 maggio 2018) con commento di Damiano Peruzza e Giorgio Emanuele Degani.</i>	2477
IVA - Detrazione - Fattura generica - Documentazione ulteriore attestante la sussistenza dei requisiti sostanziali dell'operazione - Detrazione - Ammissibilità <i>(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Virgilio, Est. Sabato - Ord. n. 13882 del 7 luglio 2017, dep. il 31 maggio 2018) con commento di Marco Peirolo</i>	2482
Commissioni tributarie	
Processo tributario - Spese del giudizio - Contributo unificato - Prenotazione a debito - Applicabilità da parte dei Comuni - Esclusione <i>(COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di Napoli, Sez. III - Sent. n. 3838 del 23 aprile 2018) con commento di Andrea Purpura</i>	2487
Imposta di registro - Applicazione dell'imposta - Contratto di locazione di immobile - Tardiva registrazione - Corresponsione dell'imposta per ogni singola annualità - Sanzione commisurata al corrispettivo dovuto per l'intera durata contrattuale - Inapplicabilità <i>(COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE di Milano, Sez. III, Pres. Locatelli, Est. Chiametti - Sent. n. 1874 del 9 aprile 2018, dep. il 3 maggio 2018) con commento di Stefano Baruzzi.</i>	2491
Rassegna della settimana	
a cura di Alessandro Borgoglio	2495

INDICE CRONOLOGICO

Corte Costituzionale	
n. 115 del 10.04.2018, dep. il 31.05.2018	2463
Corte di Cassazione	
n. 12020 del 15.03.2018, dep. il 16.05.2018 (Sez. VI civ.-T.) (Ord.)	2470
n. 13140 del 13.03.2018, dep. il 25.05.2018 (Sez. trib.) (Ord.)	2472
n. 13209 dell'11.04.2018, dep. il 25.05.2018 (Sez. VI civ.-T.) (Ord.)	2477
n. 13882 del 7.07.2017, dep. il 31.05.2018 (Sez. trib.) (Ord.)	2482
Commissioni tributarie	
Napoli, n. 3838 del 23.04.2018 (Sez. III)	2487
Milano, n. 1874 del 9.04.2018-3.5.2018 (Sez. III)	2491

Circolare n. 10/E del 16 maggio 2018

Credito d'imposta ricerca & sviluppo nelle operazioni straordinarie: prevale l'autonomia dei singoli periodi d'imposta

di Gian Marco Committeri (*)

Con la circolare n. 10/E del 16 maggio 2018, l'Agenzia delle entrate è tornata sul tema del credito d'imposta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo, fornendo importanti chiarimenti sulle modalità di calcolo di tale agevolazione nell'ipotesi in cui i soggetti beneficiari siano interessati da operazioni di riorganizzazione aziendale (quali fusioni, scissioni, conferimenti d'azienda o di rami d'azienda, trasformazioni) che intervengano nel corso del triennio rilevante per il calcolo del parametro storico di riferimento ovvero durante il periodo agevolabile (2015-2020). I "trasferimenti" delle posizioni soggettive rilevanti per il calcolo del beneficio (ad esempio la "media storica") che avvengono a seguito delle operazioni straordinarie impongono ai contribuenti la necessità di ottenere dati ed informazioni necessari a comprovare la corretta determinazione del credito d'imposta. L'Amministrazione finanziaria, inoltre, ribadisce la possibilità di contestare, mediante lo strumento dell'abuso del diritto, i casi di operazioni di riorganizzazione aziendale il cui effetto sia quello di determinare la maturazione di un credito d'imposta maggiore rispetto a quello che i soggetti coinvolti nelle operazioni avrebbero maturato in assenza delle stesse.

1. Premessa

Con l'art. 3 del D.L. 23 dicembre 2013, n. 145 (1) il legislatore ha introdotto un incentivo a favore di tutte le imprese che investono in attività di ricerca e sviluppo, con lo scopo di stimolare l'innovazione dei prodotti e dei processi produttivi e di garantire la competitività futura delle aziende italiane.

Il credito R&S viene riconosciuto a tutte le imprese che hanno effettuato **investimenti privati** a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2020.

L'agevolazione, riconosciuta sotto forma di **credito di imposta** utilizzabile esclusivamente in **compensazione** e fino all'importo massimo an-

(*) ACP Studio - Alonzo Committeri & Partners - Equity Partner.

(1) L'art. 3 del D.L. n. 145/2013 (convertito, con modificazioni, dalla Legge 21 febbraio 2014, n. 9), è stato prima interamente sostituito dall'art. 1, comma 35, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Stabilità 2015), e successivamente modificato dall'art. 1, comma 15, della Legge 11 dicembre 2016, n. 232 (Legge di bilancio 2017). Per una disamina della norma primaria sia concesso il rinvio a G.M. Committeri, "Nuova veste per

il credito d'imposta R&S", in *il fisco*, n. 5/2015, pag. 418; G.M. Committeri, "Credito d'imposta R&S in attesa di attuazione", in *il fisco*, n. 19/2015, pag. 1846; G.M. Committeri, "Il credito d'imposta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo: ambito oggettivo e soggettivo", in *il fisco*, n. 13/2016, pag. 1222 e G.M. Committeri, "Il credito d'imposta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo: costi ammissibili, modalità di accesso e controlli", in *il fisco*, n. 14/2016, pag. 1313.

Approfondimento

Agevolazioni

nuale di 20 milioni di euro, è commisurata, con riferimento a ciascuno dei periodi d'imposta agevolati, all'**eccedenza degli investimenti** effettuati rispetto alla media degli investimenti realizzati nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2014 e nei due precedenti (c.d. parametro storico di riferimento). Il credito d'imposta viene riconosciuto in una misura pari al 50% dell'eccedenza riferibile: ai costi per il "personale impiegato nell'attività di ricerca e sviluppo"; alle quote di ammortamento dei costi di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio; alle spese per i contratti di ricerca c.d. *extra-muros*, stipulati con Università, enti di ricerca ed altre imprese, comprese le *start-up* innovative; ai costi di 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.

Condizione per fruire del credito R&S è che nell'anno d'imposta in cui si intende beneficiare dell'agevolazione siano sostenute spese per attività di ricerca e sviluppo rientranti tra quelle ammissibili per un importo minimo di euro 30.000.

Con il Decreto attuativo del Ministro dell'Economia e delle Finanze 27 maggio 2015, pubblicato nella G.U. n. 174 del 29 luglio 2015, sono state adottate le disposizioni applicative necessarie al pieno funzionamento dell'incentivo, in relazione al quale l'Amministrazione finanziaria ha successivamente fornito dei chiarimenti con la circolare n. 5/E del 16 marzo 2016 e con la circolare n. 13/E del 27 aprile 2017 (2).

L'occasione per tornare sul tema è fornita dalla circolare n. 10/E del 16 maggio 2018 ("Circolare") con cui l'Amministrazione finanziaria è opportunamente intervenuta a chiarire le **modalità di calcolo** del credito d'imposta in presenza di operazioni di **riorganizzazione societaria** che avvengano nel corso del triennio rilevante per il calcolo del parametro storico di riferimento ovvero durante il periodo agevolabile (3).

Le **problematiche operative** sorgono in virtù, sia della **natura incrementale** della agevolazione (il cui calcolo, quindi, necessita di avere un

riferimento storico cui confrontare gli investimenti nei periodi agevolabili), sia della possibile creazione di **autonomi periodi d'imposta** a seguito delle operazioni straordinarie nonché, evidentemente, dal rischio di vedersi sindacare le operazioni straordinarie poste in essere qualora dessero origine ad una maggiorazione del credito R&S rispetto a quello che sarebbe stato fruibile in assenza delle stesse.

Nell'analizzare compiutamente ogni singola fattispecie, l'Amministrazione finanziaria ribadisce innanzitutto il principio dell'**autonomia della disciplina agevolativa** rispetto all'ordinaria disciplina di determinazione del reddito di impresa.

Sebbene la misura agevolativa non incida in alcun modo sulle modalità di determinazione del reddito imponibile e delle imposte, l'Agenzia delle entrate, riprendendo anche quanto già affermato nell'ambito della circolare n. 5/E/2016, afferma che il richiamo all'art. 109 del T.U.I.R., contenuto nell'art. 4 del D.M. del 27 maggio 2015, è da intendersi come "criterio generale, applicabile a tutte le categorie di costo eleggibili, a prescindere dalla circostanza che il soggetto beneficiario applichi tale regola per la determinazione del proprio reddito imponibile ai fini delle imposte sul reddito". Ne consegue, quindi, che anche i soggetti che determinano il **reddito su base catastale o forfettaria** dovranno imputare i costi eleggibili al credito d'imposta secondo le regole dell'art. 109 del T.U.I.R. Tale impostazione risponde all'esigenza di uniformare il trattamento dei soggetti beneficiari dell'incentivo, evitando che le diverse regole di determinazione del reddito imponibile possano generare delle distorsioni nella determinazione del credito d'imposta.

Un secondo profilo dell'autonomia agevolativa si riflette nell'ambito della c.d. **clausola di territorialità** di cui all'art. 4, comma 5, del D.M. del 27 maggio 2015, che esclude la possibilità di ricomprendere tra i costi agevolabili i costi derivanti da attività di ricerca effettuata in Paesi c.d. non collaborativi, ancorché gli stessi siano deducibili ai fini delle imposte sui redditi (4).

Parimenti, l'autonomia della disciplina del credito d'imposta assume rilevanza anche nelle

(2) Anche Confindustria, con le circolari del 29 gennaio 2016 e del 28 settembre 2016 ha fornito importanti chiarimenti sul credito R&S esaminando tutti documenti di prassi emanati dall'Agenzia, insieme alle novità contenute nel Disegno di Legge di bilancio 2017 che conferma l'importanza strategica dello specifico *bonus* nella politica fiscale orientata alla crescita ed allo sviluppo nell'ambito del Piano Industria 4.0.

(3) Per una prima disamina dei chiarimenti forniti con la circolare n. 10/E del 16 maggio 2018 si veda anche K. Caruso - S. Di Donato, "Credito di imposta R&S: i chiarimenti dell'Agenzia delle entrate sull'impatto delle operazioni straordinarie", in *il fisco*, n. 24/2018, pag. 2334.

(4) In tal senso, l'Amministrazione finanziaria si era già espressa con la circolare n. 13/E/2017.

ipotesi di **ricerca infragruppo**. Nel caso in cui una società commissiona l'attività di ricerca e sviluppo ad una società appartenente al medesimo gruppo societario, anche se il contratto di ricerca risulta fiscalmente rilevante ai fini delle imposte sui redditi, ai fini del calcolo del beneficio tale contratto viene "neutralizzato" e la quantificazione del *bonus* avviene come se le attività fossero state eseguite direttamente dalla società committente, che dovrà considerare soli i costi addebitati dalla società commissionaria riferibili alle categorie di costi eleggibili, escludendo tanto i costi riaddebitati aventi natura diversa da quelli ammissibili quanto il *mark-up* applicato dalla società commissionaria.

L'ulteriore tema affrontato dall'Agenzia delle entrate - ripreso in vari passaggi del documento di prassi - è quello concernente l'applicazione dell'agevolazione in presenza di **periodi d'imposta autonomi**.

Già con la risoluzione n. 121/E del 9 ottobre 2017, era stato chiarito che l'arco temporale di applicazione dell'agevolazione corrisponde a sei periodi d'imposta (ovvero a 72 mesi) e che in presenza di un periodo d'imposta inferiore o superiore a dodici mesi, i parametri rilevanti per il credito d'imposta e, quindi, sia l'ammontare minimo di investimenti richiesto per l'accesso al beneficio (euro 30.000), sia l'importo massimo del credito d'imposta riconosciuto annualmente a ciascun beneficiario (euro 20.000.000), devono essere ragguagliati alla durata effettiva del periodo agevolato, anche se ciò avvenga a seguito di una operazione di riorganizzazione aziendale.

2. Credito R&S e trasformazione societaria

La trasformazione di una società è un'operazione che comporta la modificazione della propria forma giuridica mediante il passaggio da uno ad altro modello di organizzazione societaria o la trasformazione di una società in ente (o viceversa). La trasformazione si definisce **progressiva** quando una società di persone si trasforma in una società di capitali; al contrario, si definisce **regressiva** la trasformazione di una società di capitali in una società di persone. In entrambi i casi, l'art. 170, comma 2, del T.U.I.R. stabilisce che il periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la trasformazione costituisce **autonomo periodo**

d'imposta. In relazione a tale periodo *ante*-trasformazione, il soggetto "trasformando" avrà, quindi, il diritto di calcolare il credito d'imposta per i costi ammissibili ad esso imputabili in base alle regole di competenza previste dalla disciplina agevolativa; nel periodo d'imposta *post*-trasformazione, invece, il diritto ad accedere al credito R&S sorgerà in capo al soggetto risultante dall'operazione di trasformazione.

Ai fini del calcolo del credito d'imposta, sia la **media storica di riferimento** che tutti gli altri parametri rilevanti dovranno essere ragguagliati al periodo di riferimento. Una volta determinata per ciascuno dei due periodi autonomi l'eccedenza agevolabile, sarà necessario verificare che il credito d'imposta spettante non superi comunque l'importo massimo agevolabile su base annua (20 milioni di euro), anch'esso ragguagliato in ragione della diversa durata del periodo d'imposta. Per i periodi imposta successivi alla trasformazione, la società risultante dall'operazione di trasformazione potrà, invece, calcolare il credito d'imposta avendo riguardo alla media storica di riferimento determinatasi in capo al soggetto trasformato per il suo intero valore.

Nell'ipotesi in cui l'operazione di trasformazione sia intervenuta in uno dei periodi rilevanti per il calcolo della media storica, la società risultante dall'operazione che intenda accedere al beneficio sarà tenuta a considerare anche i costi rilevanti per il calcolo del parametro di riferimento sostenuti prima della trasformazione. In tal senso, l'Agenzia delle entrate afferma che la continuità e l'identità sostanziale tra il soggetto trasformato ed il soggetto risultante dall'operazione, fanno sì che la somma dei crediti d'imposta maturati da entrambi i soggetti, secondo le descritte modalità, non può essere diversa dall'ammontare del credito che sarebbe determinabile nel caso in cui non ci fosse stata l'operazione di trasformazione, con la conseguenza che il beneficio effettivamente spettante o, in estrema ipotesi, lo stesso diritto al beneficio può essere determinato solo a consuntivo, sulla base del confronto dei costi agevolabili sostenuti complessivamente dal soggetto dante causa e da quello avente causa, rispettivamente, nel periodo d'imposta precedente e nel primo periodo d'imposta successivo all'operazione di trasformazione, assumendo la media storica di riferimento per il suo intero valore (5).

(5) Gli esempi pratici, contenuti a pag.15 ss. della Circolare rendono agevole la comprensione degli effetti concreti derivanti dall'applicazione dei principi indicati.

3. Il calcolo del credito d'imposta nelle fusioni

Per quanto riguarda le operazioni di fusione e di scissione, entrambe le operazioni si caratterizzano per la **natura successoria** verificandosi, infatti, il **subentro in regime di continuità** - da parte della società incorporante (o risultante) e delle società beneficiarie (nonché della stessa scissa in ipotesi di scissione parziale) - nelle vicende e nelle posizioni fiscali specificatesi in capo alle società incorporate (o fuse) o scisse.

Rinviano al paragrafo successivo per la trattazione delle modalità di calcolo del credito R&S nell'ambito delle operazioni di scissione, con riguardo alle fusioni, occorre innanzitutto distinguere l'ipotesi in cui l'operazione avvenga nel corso di uno dei **periodi d'imposta rilevanti per il calcolo della media storica** di riferimento (ovvero tra il 2012 e il 2014) o durante il periodo di vigenza dell'agevolazione (quindi tra il 2015 e il 2020).

Nel primo caso, la società risultante dalla fusione è tenuta a considerare anche i costi rilevanti ai fini del calcolo del parametro storico di riferimento sostenuti dalle società incorporate (o fuse), e ciò a prescindere dal fatto che la fusione abbia o meno effetti retroattivi. Particolarmente importante risulta il chiarimento relativo alla modalità di calcolo in presenza di fusioni in cui la società incorporante ha una anzianità minore rispetto alla incorporata: la incorporante dovrà considerare gli investimenti della incorporata nel periodo rilevante per la media storica, ancorché non fosse esistente (6).

Diversamente, invece, nel caso in cui la fusione avvenga in uno dei **periodi d'imposta agevolabili**, se la fusione è **retrodatata**, gli investimenti agevolabili sostenuti dalle società incorporate o fuse fino al giorno antecedente a quello di efficacia giuridica dell'operazione rilevano direttamente in capo alla società incorporante (o risultante dalla fusione), in quanto la retrodatazione evita l'insorgenza di un autonomo periodo d'imposta in capo alle incorporate o fuse anche ai fini della spettanza del credito d'imposta. In **assenza di retrodatazione**, invece, si determina la chiusura anticipata dell'esercizio delle società incorporate (o fuse) e, quindi, un autonomo periodo d'imposta. Sicché, applicando il principio di autonomia degli anni di imposta agevolabili,

per tale periodo, la società incorporata o fusa ha diritto al credito d'imposta in relazione ai costi eleggibili dalla stessa sostenuti fino alla data di efficacia giuridica dell'operazione di riorganizzazione, imputabili in base alle regole dell'art. 109 del T.U.I.R. Sul punto, l'Agenzia precisa che con specifico riferimento alle spese relative alle "competenze tecniche e privative industriali", queste assumono rilevanza pro-rata *temporis* sia in capo all'incorporata (o fusa) sia in capo all'incorporante.

Resta fermo che, in ogni caso, l'insorgenza di un periodo d'imposta autonomo di **durata inferiore ai dodici mesi** esplica effetti sui parametri rilevanti ai fini del calcolo del credito d'imposta, nel senso che sia l'ammontare minimo di investimenti richiesto per accedere al beneficio, sia l'ammontare massimo di credito spettante e sia il parametro storico di riferimento dovranno essere ragguagliati alla durata del periodo agevolato.

Pertanto, ai fini del calcolo del credito d'imposta in relazione al periodo *ante* fusione, la società incorporata dovrà ragguagliare il parametro storico di riferimento allo stesso numero di mesi per i quali sostiene i costi agevolabili; la parte di media relativa ai restanti mesi dovrà essere assunta dalla società incorporante ai fini della determinazione del credito R&S nel periodo d'imposta nel corso del quale avviene l'operazione e deve essere sommata a quella determinata in capo alla stessa sulla base delle regole ordinarie (7).

4. Le scissioni ed il conferimento

Ai fini della disciplina del credito d'imposta, l'Agenzia delle entrate tratta in modo uniforme le operazioni di scissione e di conferimento di azienda o di ramo d'azienda, quando quest'ultime vengono poste in essere nell'ambito di un gruppo societario o tra parti correlate. Alle operazioni di conferimento poste in essere all'interno di un gruppo societario o tra parti correlate andranno, quindi, applicate le stesse soluzioni interpretative individuate per le operazioni di scissione, sia con riferimento alle modalità di attribuzione del parametro storico di riferimento sia per quanto attiene alla corretta determinazione ed imputazione dei costi eleggibili al credito R&S effettuati nel periodo d'imposta nel

(6) Le Entrate hanno quindi confermato l'approccio già seguito in passato con riferimento alla c.d. Tremonti-bis nella circolare n. 90/E del 17 ottobre 2001.

(7) Per le esemplificazioni numeriche si rinvia al paragrafo 4.1.2.2. della Circolare.