

**Risposta n. 72**

**OGGETTO:** Articolo 3 del decreto legge n. 145 del 2013. Affitto d'azienda con attività di ricerca infragruppo.

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

**QUESITO**

La società XXX S.R.L. ( di seguito "la società" o "l'istante") dichiara di esercitare l'attività di *«prestazione di servizi in campo energetico ed ambientale, ovvero gestione dell'energia, controllo e ottimizzazione dei consumi e dei costi, incluso studi per l'utilizzazione razionale dell'energia, misurazione dell'andamento del bisogno energetico»* (codice Ateco XXX XXX).

La società, costituita il 1° dicembre 2017, fa presente di aver realizzato nell'esercizio 2019 attività di ricerca e sviluppo per le quali intenderebbe fruire del credito d'imposta disciplinato dall'articolo 3 del decreto legge 23 dicembre 2013 n. 145, come sostituito dall'articolo 1, comma 35 della legge 23 dicembre 2014, n. 190 e successive modifiche e integrazioni.

Premesso che:

· l'incentivo in questione prevede la necessità di raffrontare la spesa per investimenti in attività di ricerca e sviluppo effettuata in ciascun periodo di imposta

agevolabile con la media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015;

- la società istante ha avviato la propria attività economica, come risulta da visura camerale, a partire dal 1° gennaio 2018;

- la società istante, in data XXX 2018, è stata interessata, in qualità di affittuaria, da un'operazione di affitto di ramo d'azienda appartenente alla società " XXX S.R.L.". La decorrenza di tale operazione è fissata al 1° gennaio 2018, con una durata dell'affitto fissata al 31 dicembre 2020;

- il ramo d'azienda affittato a gennaio 2018 dalla " XXX S.R.L" alla società istante, ha avuto ad oggetto anche personale con rapporto di lavoro subordinato facente capo all'affittante;

- in tale ambito, per ciò che attiene alle attività di ricerca e sviluppo realizzate nel 2019 dalla società istante, ha partecipato anche il Sig. XXX che risultava annoverato tra il personale con rapporto di lavoro subordinato facente capo all'affittante " XXX SRL ", quest'ultima tutt'ora esistente. Il sig. XXX è dipendente della XXX Srl « *nell'anno 2019*»;

- Il Sig. XXX ha partecipato ad attività di ricerca e sviluppo svolte nel triennio 2012-2014 direttamente dalla XXX srl quando ancora l'istante non esisteva;

- la società istante e la " XXX S.R.L" appartengono al medesimo gruppo societario.

Ciò premesso, la società istante chiede di conoscere, ai fini della determinazione del credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo svolte nell'esercizio 2019, e in particolare, per ciò che attiene alla media degli investimenti in ricerca e sviluppo effettuati nel triennio 2012-2014:

**a)** se possa considerare la propria media R&S del triennio 2012-2014 pari a zero, in quanto costituita successivamente al 31.12.2014;

oppure

**b)** se debba considerare quale propria media R&S del triennio

2012-2014 i costi R&S (rappresentati dal "solo" costo del personale addetto a tali attività, per il tempo dedicato) sostenuti in tale periodo dalla società " XXX S.R.L" nell'ambito del ramo d'azienda poi affittato alla società istante. In tal caso si chiede conferma che la società istante non debba comunque considerare nella propria media R&S del triennio 2012-2014 il costo di quelle persone che, nell'ambito del ramo affittato, avevano svolto attività R&S nel triennio ma che non hanno ora svolto attività R&S nel periodo d'imposta agevolabile 2019.

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

Ai fini della determinazione del credito d'imposta per le attività di Ricerca e Sviluppo svolte nell'esercizio 2019, *in primis*, la società istante ritiene di essere soggetto neocostituito e, in quanto tale, di dover considerare un valore della propria media del triennio 2012-2014 pari a zero.

A prescindere da ciò, l'interpellante riporta quanto indicato nella circolare n. 10/E del 16 maggio 2018, la quale fissa il principio che *«Considerata la diversa natura degli investimenti ammissibili rispetto all'agevolazione "Tremonti-bis", nonché le diverse modalità di determinazione della media di riferimento, si ritiene che, ai soli fini della disciplina agevolativa in esame, il criterio da seguire per l'attribuzione del parametro storico di riferimento sia quello analitico, collegato agli elementi patrimoniali e organizzativi (i.e., il personale)»*.

Di conseguenza, l'istante afferma di poter fruire dell'agevolazione qui in esame considerando nella propria media R&S del triennio 2012-2014 il "solo" costo di quelle persone che, nell'ambito del ramo affittato, avevano svolto attività R&S nel triennio e che ora hanno svolto attività R&S nel periodo d'imposta agevolabile 2019 (tra cui ad esempio il Sig. XXX dipendente XXX SRL nell'anno 2019)

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

In via preliminare si rammenta che, stante l'assenza di un parere tecnico nel senso descritto nella citata circolare del 23 dicembre 2020 n. 31/E, la risposta di seguito è fornita assumendo acriticamente la riconducibilità dell'asserita attività di ricerca e sviluppo tra quelle agevolabili ai sensi del citato articolo 3 del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145.

Sempre preliminarmente, si rappresenta che non sono oggetto della presente risposta gli ulteriori elementi e requisiti previsti dalla disciplina agevolativa qui in commento in relazione sia all'istante sia alla società XXX SRL (affittante), nonché le modalità con cui è stato perimetrato ai fini fiscali il ramo d'azienda oggetto di cessione.

In merito a tutti i predetti aspetti, si precisa che resta impregiudicato ogni potere di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria.

Il comma 1 dell'articolo 3 del decreto legge n. 145 del 2013, nella versione vigente, prevede un credito d'imposta per 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 2020»* 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»*.

Detta aliquota viene elevata al 50 per cento con riferimento alle spese indicate al comma 6-*bis*.

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.

L'articolo 1, comma 209, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di bilancio 2020) ha anticipato al 31 dicembre 2019 la cessazione del termine di applicazione della disciplina di cui al citato articolo 3. Pertanto, risultano agevolabili

gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo effettuati sino al 31 dicembre 2019. Per gli investimenti effettuati a partire dal 1° gennaio 2020, al verificarsi di tutte le condizioni di legge, è possibile eventualmente beneficiare del credito di imposta disciplinato dall'articolo 1, commi 198 - 208, della legge di bilancio 2020.

Le circolari n. 5/E del 16 marzo 2016, n. 13/E del 27 aprile 2017, n. 10/E del 16 maggio 2018 e n. 8/E del 10 aprile 2019, inoltre, hanno fornito i chiarimenti necessari alla fruizione del menzionato credito di imposta.

Con particolare riferimento ai soggetti neocostituiti con la circolare n. 5/E del 16 marzo 2016, par. 3.1.2, è stato precisato che agli effetti della corretta applicazione dell'agevolazione di cui trattasi «... *devono considerarsi neocostituiti i soggetti in capo ai quali si verifichi l'effettivo avvio di una nuova attività imprenditoriale piuttosto che la continuazione di una vecchia attività in capo ad un "nuovo" soggetto*».

Con la circolare n. 10/E del 16 maggio 2018 è stato precisato che «... *devono considerarsi neocostituiti i soggetti in capo ai quali si verifichi l'effettivo avvio di una nuova attività imprenditoriale e non anche i soggetti che, pur essendo formalmente neocostituiti sul piano giuridico, si limitino a "continuare" un'attività già svolta in precedenza sotto altra forma organizzativa*».

Inoltre, con il medesimo documento di prassi (par. 5) è stato chiarito che, ai fini dell'agevolazione in argomento, le operazioni realizzate all'interno di un gruppo societario anche mediante l'affitto d'azienda o la cessione d'azienda, producono i medesimi effetti del conferimento e della scissione ai quali, sulla base di valutazioni di ordine sistematico ed equitativo, si fa riferimento per la fattispecie in esame.

Tanto premesso si evidenzia che la società istante, costituita in data 1° dicembre 2017, è stata interessata, in qualità di affittuaria e con decorrenza dal 1° gennaio 2018, da un'operazione di affitto di ramo d'azienda della XXX Srl, appartenente al medesimo gruppo societario.

Ciò premesso, tenuto conto della circostanza per cui lo stesso istante afferma

l'appartenenza al medesimo gruppo dei soggetti interessati dalla predetta operazione d'affitto d'azienda, ai fini della fruizione per il periodo d'imposta 2019 del credito d'imposta qui in esame, non può considerare una media storica pari a zero degli investimenti da assumere ai fini del calcolo del parametro di riferimento.

Nel caso prospettato, l'attribuzione mediante contratto di affitto del ramo d'azienda che, sulla base di quanto rappresentato dall'istante sembra proseguire i progetti di ricerca e sviluppo ascrivibili all'azienda trasferita, risulta finalizzato a "continuare" un'attività già svolta in precedenza sotto altra forma organizzativa all'interno del medesimo gruppo di imprese (*cf.* circolare n. 10/E del 2018).

Alla luce di ciò, si ritiene che l'istante, ai fini della fruizione per il periodo d'imposta 2019 del credito d'imposta qui in esame, indipendentemente dalla composizione delle *«persone che, nell'ambito del ramo affittatole, avevano svolto attività R&S nel triennio e che ora hanno svolto attività R&S nel periodo d'imposta agevolabile 2019»* presso l'istante, erediti la media storica di tutti gli investimenti in ricerca e sviluppo del triennio 2012-2014 riferibili al ramo d'azienda trasferito (come sopra identificato).

**IL DIRETTORE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**