

# Luci ed ombre delle nuove disposizioni inglesi in tema di ricerca e sviluppo

di **Gabriele Schiavone** e **Gaetano De Vito**

## L'approfondimento

Il Finance Act 2024, Schedule 1 introduce un nuovo regime di agevolazione per le spese di ricerca e sviluppo, unificando i precedenti schemi in un unico compendio normativo (merged R&D relief o Research & Development Expenditure Credit o RDEC).

Le nuove disposizioni si applicano agli esercizi che iniziano il 1° aprile 2024 e riguardano sia le "piccole" che le "grandi" imprese: l'incentivo consiste in un credito d'imposta pari al 20% delle spese in ricerca e sviluppo "qualificate".

La logica sottesa all'intervento normativo non è solo quella di semplificare i due precedenti schemi, che avevano in effetti criteri di determinazione e meccanismi agevolativi sostanzialmente differenti, ma anche di fornire un compendio normativo maggiormente coerente rispetto alla finalità della normativa. Infatti, a partire dal 1° aprile 2024, tutte le società in utile che sostengono costi di ricerca e sviluppo qualificate ("R&D") possono beneficiare di un credito d'imposta pari al 20% di tali spese (in precedenza il 13%), mentre, in via eccezionale e a tutela di quelle imprese che avevano iniziato i processi di ricerca e sviluppo prima di tale data, le imprese (ma soltanto le "piccole" con la qualifica di *research intensive*) che chiudono con un bilancio in perdita fiscale possono continuare ad avvalersi del precedente regime.

Per le imprese con esercizi che iniziano prima del 1° aprile 2024, continuano ad applicarsi pertanto le precedenti disposizioni (e quindi ad esempio la distinzione tra *small and medium* e *large companies*), anche se occorre ricordare che già il *Finance Act 2023* aveva apportato significative modifiche, alcune di queste che peraltro troveranno applicazione anche dopo il regime transitorio 2023. Infine, anticipiamo fin da subito come le disposizioni in tema di R&D potrebbero avere un significativo impatto sull'applicazione delle normative in tema di *Global Minimum Tax* e di come le stesse potrebbero influenzare (sempre di più) le scelte di pianificazione fiscale internazionale (si veda *infra* per maggiori dettagli).

## Il nuovo regime RDCE: beneficiari, caratteristiche principali e criteri di determinazione

Come anticipato, il *Finance Act 2024, Schedule 1* interviene aggiornando il *Corporation Tax Act 2009*, introducendo il regime RDEC merged<sup>1</sup>.

**Gabriele Schiavone** - SGS & Partners, Londra

**Gaetano De Vito** - Assoholding, Delta Holdings Association, Roma e Londra

### Nota:

<sup>1</sup> Si veda ad esempio, le linee guida BIS (<https://www.gov.uk/government/publications/guidelines-on-the-meaning-of-research-and-development-for-tax-purposes/meaning-of-research-and-development-for-tax-purposes-guidelines>), HMRC, *Manual CIRD* e sempre HMRC, *Compliance Guidelines 2023* (<https://www.gov.uk/government/publications/help-to-see-if-your-work-qualifies-as-research-and-development-for-tax-purposes-gfc3>).

Nell'ambito del nuovo regime, la definizione di R&D a fini fiscali rimane invariata, così come la tipologia di costi ammissibili. Per completezza, già a partire dal 2023, in tale categoria il legislatore aveva aggiunto anche i costi di archiviazione dei dati e del cloud computing insieme agli studi di matematica pura. Il nuovo regime consentirà alle grandi imprese di includere anche quei costi tipicamente subappaltati ad altre imprese residenti nel Regno Unito, eliminando le precedenti restrizioni<sup>2</sup>. Successivamente, ci soffermeremo sulla definizione di tali costi.

Il credito d'imposta concesso viene considerato un credito spendibile immediatamente in compensazione con le imposte dovute: pertanto, nel caso tipico di una *limited*, occorre far riferimento alla *Corporation tax*, che potrebbe peraltro derivare sia da attività *trading* che da altre gestioni (come quella finanziaria), così come dal computo di eventuali plusvalenze, nonché sembrerebbe possibile anche la compensazione con l'*Income tax* a debito da parte dell'impresa in qualità di datore di lavoro.

Una novità importante rispetto ai precedenti regimi è che eventuali differenze possono essere riportate in avanti ed utilizzate senza vincoli temporali, sebbene sempre in compensazione con imposte dovute<sup>3</sup>.

Dal punto di vista contabile, il credito può essere oggetto di iscrizione e determinazione nel bilancio d'esercizio secondo due differenti impostazioni. La prima si basa sulla lettura dello IAS 12 e consente di contabilizzare tale credito direttamente tramite una rettifica alla voce patrimoniale delle "imposte" (quindi, come credito). La seconda invece, basata sullo IAS 20, ne prevede l'iscrizione di tale voce come ricavo.

Le nuove disposizioni (CTA 2009, s 104A (1)) prevedono, differentemente da quanto avveniva in passato, che la rilevazione del credito RDEC sia da considerarsi fiscalmente rilevante: ne deriva che se lo stesso viene contabilizzato in base allo IAS12, è necessario effettuare una variazione in aumento, in quanto non essendo transitato dal

conto economico, non partecipa alla formazione del reddito imponibile, invece negli altri casi, rilevando già nel conto economico come ricavo, non sarà necessario effettuare alcuna variazione. Come anticipato, i beneficiari sono di fatto tutte le società senza alcuna distinzione. Rimane peraltro importante definire la nozione di piccole e medie "R&D intensive" in quanto quest'ultime possono (continuare a) beneficiare, in via eccezionale, delle precedenti disposizioni, peraltro con ulteriori modifiche apportate anche per quest'ultime con effetti a partire dal 1° aprile 2024. La definizione di PMI trae origine dalle disposizioni contenute nella Direttiva CE 361/2003: in base alla normativa unionale, deve considerarsi una grande impresa (e dunque *a contrariis* è possibile enucleare la definizione di PMI) quella in cui si è in presenza di un organico di almeno 500 persone, con un fatturato di almeno 100 milioni o un totale di attivo pari a 86 milioni (euro)<sup>4</sup>.

Occorre infine ricordare che le spese rilevanti ai fini del R&D *relief*, una volta calcolate applicando le limitazioni che verranno analizzate nei punti successivi, rilevano nella misura in cui non siano superiori al totale dei costi fiscali dei lavoratori dipendenti moltiplicato per il 300% (oltre peraltro ad una franchigia minima pari a GBP 20,000, sempre applicabile). Nel calcolo, occorre

---

**Note:**

- 2 Prima del 1° aprile 2024, i richiedenti della RDEC erano limitati ai costi interni sostenuti durante il lavoro del progetto. Il CTA 2009, ss. 1078 e 1079, limitava il recupero dei costi appaltati a entità che fossero organismi professionali, persone fisiche o istituti di ricerca. Le attuali norme in materia di subappalti per le PMI confluiscono nel nuovo regime unificato a partire dal 1° aprile 2024, nel rispetto delle norme territoriali di seguito riportate.
- 3 Questa possibilità, come detto, è una novità, in quanto nel precedente contesto normativo, eventuali eccedenze potevano di fatto perdersi: in particolare, nel caso delle PMI, la potenziale eccedenza di costi qualificati rispetto alla franchigia di costi fiscali relativi ai dipendenti non può essere recuperata nei successivi periodi come maggiore agevolazione, rimanendo tuttavia possibile utilizzarla come perdita secondo le disposizioni generali.
- 4 Il riferimento è ai dati contabili di gruppo e dunque occorre sempre rifarsi alle risultanze di tutte le società ed enti "collegate" tramite un criterio sia di natura formale che sostanziale di controllo.

considerare non soltanto le imposte e i contributi trattenute dal datore di lavoro a nome del dipendente, ma anche quelle voci di imposte e contributi riferiti a talune categorie di costi che presuppongono il coinvolgimento di dipendenti anche di altre società nelle attività di R&D (come i EPWs e i consulenti *subcontracted*, per cui si rinvia nel prosieguo per ulteriori dettagli). Questa disposizione, se da un lato rappresenta un limite, dall'altro consente di utilizzare i costi fiscali di dipendenti di altre società aumentando la franchigia a disposizione<sup>5</sup>.

Vale infine ricordare che la franchigia rappresentata dai costi fiscali relativi ai lavoratori dipendenti, che in passato si applicava soltanto alle PMI, ora trova applicazione nei confronti di tutti i soggetti.

## Ricerca e sviluppo, definizione e nuove categorie di spesa

Il termine “ricerca e sviluppo” (R&D) trova una definizione normativa in CTA 2010, s. 1138, secondo cui per R&D si intendono le attività che devono essere trattate come ricerca e sviluppo in conformità alla prassi contabile generalmente accettata (GAAP).

Il riferimento alla “prassi contabile generalmente accettata” varia a seconda che il bilancio sia redatto secondo gli UK GAAP o i principi contabili internazionali (IAS).

Inoltre, occorre fare riferimento al Regolamento *Research and Development (Prescribed Activities) Regulations 2023* (SI 2023/293), che è stato aggiornato in relazione ai periodi contabili che iniziano dal 1° aprile 2023. Secondo tale regolamento, al fine di individuare una attività R&D, occorre fare esplicito riferimento alle linee guida emesse da *Secretary of State for Trade and Industry* (“Linee Guida”) il 7 marzo 2023, che peraltro, in caso di conflitto con i GAAP, prevalgono<sup>6</sup>.

Pertanto, affinché un'attività si qualifichi come R&D deve soddisfare i requisiti contabili previsti dai GAAP per la corretta identificazione e contabilizzazione di tali spese, nonché i parametri

previsti dalle Linee Guida. Peraltro, le Linee Guida sono basate già sul SSAP13, principio contabile domestico che tuttavia non trova più applicazione dal 2015. Ne risulta che di fatto i principi contabili non sono considerati adeguati al fine di definire cosa si intende per R&D bensì l'unico riferimento plausibile rimangono le Linee Guida<sup>7</sup>. Le Linee Guida, nonostante innumerevoli aggiornamenti, sono rimaste invariate nella loro struttura generale. L'ultimo significativo aggiornamento riguarda l'aggiunta dei costi delle licenze dati, del *cloud computing* e della matematica pura, nella definizione di R&D per i periodi contabili che iniziano a partire dal 1° aprile 2023. A scopo informativo, riportiamo qui sotto alcuni punti chiave delle Linee Guida che, senza alcuna pretesa di esaustività, consentono di fornire un primo riscontro operativo:

- (a) l'attività di R&D è costituita da un progetto che mira a realizzare un progresso scientifico o tecnologico.
- (b) un progetto consiste in una serie di attività condotte secondo un metodo o un piano al fine di conseguire un progresso scientifico o tecnologico;

### Note:

- 5 Come vedremo *infra*, la determinazione delle imposte e contributi pagati da una impresa per lavoratori di fatto utilizzati nell'ambito di un altro progetto di ricerca a favore di un'altra impresa committente presuppone l'accesso a informazioni fiscali della prima impresa (e dunque pare quanto mai opportuno che questa possibilità sia pattuita in modo chiaro nella documentazione contrattuale tra committente e fornitore di servizi).
- 6 Si veda in merito *BE Studios Ltd vs Smith & Williamson Ltd* [2005] BTC 361, secondo cui non è sufficiente che la spesa sia stata contabilizzata come R&D ma occorre che, ai fini fiscali, soddisfi anche i parametri stabiliti nelle Linee Guida (così anche *Flame Tree Publishing Ltd* [2024] TC 09149).
- 7 Per maggiori dettagli si rinvia a HMRC, CIRD99100. Il riferimento a SSAP13 risulta importante in quanto nello stesso viene specificato che una spesa di R&D non necessariamente deve essere capitalizzata. Il tema poi della possibile capitalizzazione di un costo - intesa in senso non soltanto contabile ma fiscale - è alquanto complesso e non è oggetto di analisi nel presente contributo (per maggiori dettagli si rimanda a HMRC, BIRM35001 e seguenti). Tuttavia, vale la pena osservare che la scelta di capitalizzare sotto il profilo contabile una spesa comporta di fatto la rinuncia ai benefici R&D, in quanto ne preclude *a priori* l'accesso.

- (c) per avanzamento scientifico o tecnologico si intende un avanzamento delle conoscenze o delle capacità complessive in un campo della scienza o della tecnologia (e dunque non soltanto in relazione alle competenze interne all'azienda), mentre non è necessario che tale progresso si realizzi (è sufficiente che sia stato tentato);
- (d) un progetto che apporta un sensibile miglioramento a un processo o a un prodotto già esistente può essere considerato R&D, a condizione che tali modifiche siano significative e comportino non un semplice aggiornamento;
- (e) le attività di R&D comprendono quelle che attraverso la risoluzione di incertezze scientifiche o tecnologiche contribuiscono a far progredire il livello generale della scienza e della tecnologia;
- (f) tali attività comprendono, a titolo esemplificativo, la creazione o l'adattamento di *software*, di materiali e attrezzature, le attività di pianificazione, i *test* e analisi del progetto (ma non i costi relativi alle fasi commerciali e finanziarie, nonché alla produzione e la distribuzione di beni e servizi, tranne per i prototipi);
- (g) l'incertezza scientifica o tecnologica sussiste quando l'esistenza e la fattibilità di un progetto non è accessibile a soggetti terzi e non può essere facilmente capita e riprodotta da un soggetto terzo che abbia competenza nel settore;
- (h) sono considerate R&D anche talune attività indirette connesse al progetto, come amministrazione e sicurezza, attività ausiliarie essenziali per lo svolgimento delle attività di R&D (ad esempio, la manutenzione delle attrezzature e l'affitto di laboratori) e le ricerche e studi di fattibilità.

## I costi del personale e i nuovi limiti territoriali

I costi del personale - diretto ed indiretto - costituiscono di regola la maggior parte della voce delle attività di ricerca e sviluppo.

In termini generali, è possibile distinguere i costi del personale in tre principali categorie: a) costi del personale diretto, b) costi del personale legati a contratti di subappalto, e c) gli *external provided workers* ("EPW"), forniti da terzi o da agenzie terze.

In vigenza del precedente regime, occorre sottolineare che per gli incentivi R&D per le PMI, la distinzione di cui sopra non assumeva alcuna rilevanza mentre per le *large companies* la seconda categoria di regola veniva penalizzata. Nel nuovo regime, la categorizzazione di cui sopra acquisisce una significativa importanza, in quanto talune di esse sono oggetto di particolari limitazioni.

Entriamo nel dettaglio delle differenti categorie. In particolare, per quanto concerne i costi relativi ai dipendenti (tra cui *bonus*), qualsiasi forma di incentivazione nonché gli emolumenti agli amministratori (CTA 2009, ss 1123-1124), le stesse assumono rilevanza nella loro interezza, ovviamente nella misura in cui i dipendenti siano coinvolti nei relativi progetti di ricerca<sup>8</sup>. L'eventuale utilizzo di dipendenti di una società del gruppo a favore di un'altra - che svolge attività di R&D - assume rilevanza non come costo diretto del personale ma piuttosto nell'ambito della categoria dei EPW (si veda *infra* per dettagli).

---

### Nota:

<sup>8</sup> Se e in che misura un dipendente sia direttamente e attivamente coinvolto in un progetto di R&D è una questione di fatto e pertanto dipende dalle caratteristiche delle singole aziende coinvolte e dai rispettivi progetti. Si ricorda che le attività rilevanti sono quelle che non solo contribuiscono in via diretta al conseguimento di un *advance in science or technologies* (si veda paragrafo 4-bis *Guidelines*) ma anche le attività indirette di supporto (si veda paragrafo 31-bis *Guidelines*). Sembra peraltro confermato che invece, le persone che sono a loro volta di supporto alle attività "indirette" sono escluse *a priori* (HMRC, CIR8300). A mero titolo esemplificativo, il lavoro di un chimico in un laboratorio acquisisce piena rilevanza, così come quello di un tecnico di laboratorio, così come i costi diretti ed indiretti per formalizzare e presentare ad un convegno tali risultati, ma non rilevarebbero le ore dedicate da un dipendente amministrativo nel formulare il *budget* finanziario del progetto, mentre lo sarebbero le ore dedicate dal chimico e dal tecnico di laboratorio per validare lo stesso *budget*.

Per quanto poi concerne i costi sostenuti da una società che decide di subappaltare il progetto (o una parte) ad un'altra società (CTA 2009, ss 1133-1136), le stesse sono rilevanti se effettuate nel Regno Unito (*undertaken in the UK*).

*In primis*, occorre sottolineare che la nozione di *subcontracted* R&D non risulta delineata e pertanto foriera di innumerevoli criticità, sia nella definizione degli elementi fondamentali che dovrebbero caratterizzarla a livello contrattuale sia in relazione ai soggetti beneficiari<sup>9</sup>, nonché per quanto riguarda i criteri necessari per individuare i costi “qualificati” tra le differenti imprese coinvolte.

La verifica del requisito “se effettuate nel Regno Unito” appare complessa e dipende dalle circostanze in cui le attività di R&D vengono svolte. Ci sembra peraltro opportuno esprimere alcune considerazioni di natura operativa. Sul punto, una attività di R&D può essere ritenuta svolta sul territorio inglese se di fatto le persone coinvolte nel progetto sono state impiegate nel Regno Unito. In altri termini, a tal fine, non ci sembra possibile, se non in pochi casi, avvalersi di un subappaltatore che non abbia significative *operations* nel Regno Unito, il che di fatto equivale nella maggior parte dei casi ad utilizzare personale dipendente e autonomo residente nel Regno Unito<sup>10</sup>.

Nei casi in cui non sia perfettamente individuabile il contributo del subappaltatore in termini di apporto di “lavoratori dipendenti”, occorre rifarsi a criteri empirici *on a just and reasonable basis*. Ciò dipenderà da tutte le circostanze ma potrebbe verosimilmente basarsi, ad esempio, sul numero di lavoratori nel Regno Unito rispetto a quelli all'estero, sulla percentuale della massa salariale attribuibile ai lavoratori domestici oppure al numero di giorni lavorati nel Regno Unito rispetto a quelli all'estero.

Per quanto concerne i costi dei EPW - i costi relativi al personale fornito al richiedente tramite terzi (chiamati anche “lavoratori forniti dall'esterno”) - occorre fin da subito ricordare che nel precedente contesto legislativo non era previsto

alcun limite, né di natura quantitativa, né qualitativa né tanto meno territoriale.

I EPW sono definiti legislativamente (*Income Tax Act* 2003, s. 44) come quei lavoratori che uno *staffing provider* fornisce, nell'ambito di uno specifico contratto, ad una impresa cliente ma che rimangono dipendenti a tutti gli effetti del medesimo *staffing provider*. I lavoratori forniti dall'esterno (EPW) sono ad esempio quei lavoratori assunti dall'azienda tramite terzi, ad esempio lavoratori interinali forniti su base temporanea o *una tantum*. Nei costi qualificati, fanno parte anche la parte del costo che lo *staffing provider* addebita come proprio “margine”.

La legislazione prevede una serie di condizioni generali per ottenerne piena rilevanza ai fini dello **sgravio**:

- il lavoratore sia una persona fisica e non un amministratore o un dipendente;
- il lavoratore fornisca personalmente i servizi in questione alla società richiedente, in base a un contratto stipulato tra lui e una persona diversa dalla società richiedente;
- la prestazione di tali servizi non costituisca l'esercizio di attività appaltate dall'impresa;
- il lavoratore è soggetto a supervisione, direzione o controllo da parte dell'azienda per quanto riguarda le modalità di prestazione dei servizi;
- i servizi del lavoratore sono forniti alla società da o attraverso il fornitore di personale (che sia o meno un direttore o un dipendente del fornitore di personale o di qualsiasi altra persona).

**Note:**

<sup>9</sup> Già la stessa ICAEW, *Tax Faculty, Representation* 3/24 del 5 gennaio 2024 ha espresso molteplici dubbi sulle nuove disposizioni ed in particolare sulla nozione di *subcontracted* R&D, dubbi che permangono alla data attuale.

<sup>10</sup> Le prestazioni del subappaltatore saranno ovviamente influenzate non soltanto dalle attività di “lavoro dipendente” ma anche da altre tipologie che potrebbero essere esercitate all'estero e veicolate nell'ambito del medesimo rapporto contrattuale. Ad esempio, una società inglese potrebbe chiedere l'intervento di un gruppo estero, che a sua volta si avvale di una consociata inglese o di una stabile organizzazione: in tal caso, il costo addebitato verosimilmente comprende da un lato i costi di lavoro dei dipendenti inglesi “allocati” al progetto e dall'altro altri costi (consulenze ad esempio) che potrebbero essere fornite dall'estero. Pertanto, è possibile che una attività R&D sia svolta nel Regno Unito da personale non residente ma occorre dimostrarlo effettivamente e verificare che tali attività siano svolte in linea con le normative locali in tema di diritto del lavoro e fiscale.

A partire dall'aprile 2024, tali spese vengono fortemente penalizzate in quanto le stesse assumono rilevanza ai fini del calcolo del credito RDEC soltanto se la spesa sia riferibile a dipendenti assoggettati a tassazione nel Regno Unito, tranne in specifici casi dove sia dimostrata la reale necessità di avvalersi di personale estero e dunque di imprese estere. Per gli EPW, la restrizione territoriale si applica attraverso il requisito che i compensi dell'EPW siano soggetti a "cedolino paga" (*Pay As You Earn* (PAYE) e ai contributi di classe 1 per l'assicurazione nazionale (*National Insurance Contributions*).

Sia in relazione alle spese relative a contratti di subappalto che a quelle relative degli EPW "esteri", sono peraltro previste alcune circostanze in cui tali costi assumono comunque rilevanza ai fini del R&D relief, ovvero quanto l'attività "si svolga necessariamente all'estero" (in altri termini, che vi siano condizioni oggettive per cui sia stato necessario rivolgersi a soggetti esteri).

Sembrerebbe che le nuove regole - e quindi anche le limitazioni - si applicano ai periodi contabili che iniziano a partire dal 1° aprile 2024 e pertanto, riguarderebbero tutte le società e quindi anche quelle come le PMI R&D intensive che invece - si ricorda - possono comunque continuare ad applicare, a certe condizioni, le precedenti disposizioni.

## **Le spese "estere" e le eccezioni ai nuovi limiti territoriali**

Le nuove disposizioni introducono, come detto, specifiche condizioni per poter riconoscere come qualificanti ai fini del beneficio alcune determinate tipologie di spese, quali le spese relative ai contratti di subappalto con imprese estere e quelle con EPWs non residenti.

Infatti, per quanto riguarda le prime - le spese relative a contratti di subappalto - le stesse devono essere sostenute per attività di R&D svolte nel Regno Unito (CTA 2009, s 1134 (3) (e), CTA 2009, s 1136 (3) oppure al di fuori del Regno

Unito ma nelle circostanze e condizioni descritte nel CTA 2009, s 1138A (2).

Il legislatore (CTA 2009, s 1138A (2)), prevede tre situazioni in cui le spese relative a contratti di subappalto e quelle relative a EPW, pur di fonte estera, assumono piena rilevanza ai fini del calcolo del credito RDEC.

Il primo caso - CTA 2009, s 1138A (2) (a) - si verifica quando le condizioni<sup>11</sup> necessarie per finalizzare le attività di R&D non sono presenti nel Regno Unito. Il secondo attiene (cfr. CTA 2009, s 1138A (2) (b) alle situazioni in cui le stesse condizioni non sono fisicamente presenti nel luogo in cui viene svolta la stessa R&D. Infine, nel terzo caso (cfr. CTA 2009, s 1138A (2) (c)), la R&D viene svolta all'estero in quanto risulta del tutto irragionevole per l'azienda riprodurre le medesime condizioni nel Regno Unito.

Per quanto riguarda il primo caso, il contribuente stesso è chiamato a valutare se una condizione sia necessaria o meno per la R&D e se questa sia accessibile all'interno dei confini nazionali. La documentazione del singolo progetto può indicare perché/se un'attività è necessaria e quali alternative avrebbero potuto esserci.

Il secondo caso riguarda l'accesso ad eventuali attività di R&D che potrebbero non essere fisicamente presenti nel Regno Unito. Sebbene possa sembrare evidente la circostanza per cui le condizioni siano presenti, in realtà tale considerazione può essere "sfumata" in quanto potrebbero esserci modi alternativi di procedere. Nella pianificazione di un progetto, un'azienda dovrebbe identificare differenti alternative e che questa pianificazione possa essere utilizzata per identificare e giustificare le scelte fatte.

Il terzo caso attiene alla valutazione della irragionevolezza, non solo sotto il profilo dei costi ma anche dei tempi, di replicare determinate

### **Nota:**

11 Si veda per maggiori dettagli HMRC, *Research and development: new contracting out rules and overseas restrictions, draft guidance*, 27 marzo 2024.

condizioni all'interno del Regno Unito. Anche altri fattori di natura commerciale, tecnica, industriale, legale e contrattuale possono incidere sul parametro di cui sopra e comportare che non abbia senso iniziare una attività di R&D nel Regno Unito.

In tutte le situazioni sopra descritte, viene utilizzato il termine condizione (*condition*): il legislatore (CTA09/1138A (3) definisce tali condizioni e le riepiloga in 2 gruppi (geografiche, ambientali e sociali da un lato e legali e regolamentare dall'altro), ma tale categorizzazione non deve essere considerata esaustiva<sup>12</sup>.

È importante considerare che il costo nonché la disponibilità di forza lavoro non possono essere in se considerate come "condizioni" e che pertanto non sia possibile riconoscere tali spese (sostenute all'estero) come valide ai fini del credito RDEC soltanto in quanto maggiormente convenienti. Il costo può peraltro rappresentare un fattore nella misura in cui lo stesso sia irragionevole nel senso visto in precedenza<sup>13</sup>.

### I consulenti "esteri"

Vi è una specifica ed importante categoria di costi il cui trattamento tributario, ad oggi, non appare del tutto chiaro. Infatti, vi possono essere dei casi in cui le attività di R&D possono essere svolte con il supporto di consulenti esterni non residenti - tipicamente persone fisiche ma anche giuridiche - nell'ambito di un contratto di prestazione di servizi (e non di un contratto di *subcontracting* vero e proprio).

Il dubbio nasce in quanto non risulta evidente se tali spese debbano essere incluse in una delle categorie di cui al paragrafo precedente - EPWs e *subcontracting* - e dunque essere soggette alle limitazioni di cui sopra.

Appare evidente che non sia possibile assimilare le consulenze di soggetti terzi a quelle fornite da EPWs in quanto la fornitura di personale per conto di agenzie terze risulta difficilmente inquadrabile in un contratto di prestazioni di servizi di natura professionale. Infatti, gli EPW sono

definiti legislativamente (*Income Tax Act 2003*, s. 44) come quei lavoratori che un fornitore di personale "mette a disposizione", in base a uno specifico contratto, a una società cliente, ma che rimangono dipendenti a tutti gli effetti dello stesso fornitore di personale. Nello stesso senso, si esprime HMRC (CIRD84100), che afferma che **"un pagamento a un lavoratore autonomo non sarà un pagamento per un lavoratore fornito esternamente"**, implicando quindi che può essere considerato una spesa ammissibile per il RDEC secondo le regole generali.

Per quanto invece concerne le spese di *subcontracting*, permangono seri dubbi, che speriamo possano essere risolti presto con un intervento legislativo o perlomeno interpretativo da parte della stessa HMRC.

Sul punto, HMRC afferma che "le spese descritte come relative a consulenti autonomi possono, in base a fatti specifici, rivelarsi come **spese per attività di R&D subappaltate**" (HMRC, CIRD84100): questa affermazione se da lato comporta il riconoscimento di situazioni in cui alcuni servizi siano da considerarsi nell'ambito di attività *subcontracting*, dall'altro implica che vi possano altresì esserci situazioni in cui altri servizi non lo siano.

#### Note:

12 Facendo riferimento a HMRC, *Research and development new contracting out rules and overseas restrictions, draft guidance*, 27 March 2024, tra le condizioni del primo gruppo vi rientrano ad esempio la presenza di piante ed animali, determinate circostanze geografiche (altitudine, temperature etc.), l'accesso a specifici macchinari ed attrezzature, la sostenibilità ambientale, mentre nel secondo gruppo rientrano in linea di massima tutte quelle situazioni in cui in forza di una legge o di un regolamento le attività di R&D debbano obbligatoriamente essere fatte all'estero (si pensi al testing di un farmaco).

13 Un paio di esempi possono essere di aiuto: se un'impresa non trova informatici esperti in intelligenza artificiale, questa non può essere addotta come una valida motivazione per considerare le spese estere "qualificanti", mentre invece l'utilizzo di personale estero assumerebbe rilevanza se quest'ultimi vengono trattati in quanto hanno delle competenze impossibili da trovare nel Regno Unito (come nel caso di informatici esperti in una specifica materia che abbia anche dei contenuti regolamentari).

Rimane il dubbio di quali siano i “fatti specifici”<sup>14</sup> che potrebbero attrarre le spese relative a servizi forniti da persone fisiche e giuridiche nell’ambito di un contratto di consulenza come spese di *subcontracting*. HMRC (CIRD84250) interviene sul punto ma senza peraltro fornire alcun tipo di parametro sufficientemente oggettivo: infatti la stessa HMRC fa riferimento all’esigenza di procedere con una analisi (generale) di tutte le circostanze e i fatti che caratterizzano la relazione contrattuale tra committente e consulente al fine di qualificare tali spese come *subcontracting*, sostenendo pertanto che ogni singolo progetto debba essere esaminato e valutato in via separata. Viene peraltro affermato (CIRD84250), che se un prestatore di servizi fornisce un *expert advice and charges for their time*, la relativa spesa non sia da considerarsi *subcontracted*<sup>15</sup>.

Si potrebbe desumere che, se la persona fisica e giuridica fornisce la propria prestazione in modo sufficientemente autonomo, sotto il controllo e il coordinamento del committente e senza che tale prestazione sia oggettivamente e senza alcun dubbio riferibile a una parte di una attività di R&D specifica, la stessa non possa essere considerata *subcontracted*<sup>16</sup>.

**L’attrazione non è di secondaria importanza: infatti, laddove vi sia aderenza alla categoria *subcontracting*, anche le spese di consulenza predette sarebbero soggette alle limitazioni di cui sopra (attività “svolte” nel Regno Unito).**

### **Gli incentivi per le PMI “R&D intensive”**

Per alcune imprese sarà ancora possibile avvalersi delle precedenti disposizioni che consentono di fatto di rinunciare alle perdite, seppur qualificate, e di ottenere in cambio di tale rinuncia un importo in denaro. Se in precedenza tutte le PMI potevano accedere a tale regime, a partire dai periodi che iniziano dal 1° aprile 2024, solo le *research intensive* PMI possono accedervi<sup>17</sup>.

Una PMI con almeno il 30% del totale dei propri costi di natura R&D, può essere considerata come *research intensive*. Il totale dei costi deve essere assunto dai valori contabili (e non dunque da quelli desumibili dalla dichiarazione dei redditi), e nettata di alcune voci (tra cui l’ammortamento di beni immateriali e i costi sostenuti verso soggetti collegati ovvero sotto comune controllo). L’*intensity ratio* va peraltro calcolato aggregando anche le spese di R&D e il totale costi dei soggetti collegati, al fine di non duplicare il beneficio all’interno di un gruppo.

Una PMI *research intensive* ha diritto a chiedere un credito rimborsabile pari al 10% delle spese R&D, percentuale che sale al 14,50% se e nella misura in cui la PMI produceva una perdita già a partire dal periodo precedente l’introduzione delle nuove disposizioni (quindi pertanto prima del 1° aprile 2024).

### **I nuovi obblighi informativi**

Nell’ambito delle riforme del 2023 e 2024, le società che vogliono avvalersi del R&D *relief* devono fornire alcune informazioni preventive.

#### **Note:**

14 Il contratto di subappalto ha una connotazione – sia in termini di clausole legali che di rischi economici – molto specifica che è assente in un contratto di consulenza di servizi, soprattutto se e nella misura in cui questo è fornito da un individuo (e non da una impresa) che lavora in modo indipendente.

15 Tuttavia, HMRC, in altre circostanze, non sembra in linea con questa impostazione: ad esempio, nell’*additional information form* (si veda *infra*), quando si chiede un riepilogo per categoria delle spese qualificanti, quella delle spese per consulenze non sono incluse e questo potrebbe generare ulteriore confusione in quanto di fatto tale categoria verrebbe, seppur sotto il profilo informativo e non nella dichiarazione fiscale, aggregata alle spese *subcontracted*.

16 A mero titolo esemplificativo, se una società UK non ha una struttura propria in termini di dipendenti e di uffici, e delega di fatto tutte le attività di R&D a soggetti terzi, si ritiene che sia verosimile (ma anche in questo caso potrebbero esserci delle eccezioni) che tali spese siano di fatto *subcontracted*. Risulta evidente che il margine di discrezionalità sia eccessivamente ampio e pertanto si auspica come anticipato un intervento legislativo oppure un chiarimento da parte di HMRC.

17 Per maggiori informazioni, si rimanda a Maria Kitt, *Incentivi fiscali per la ricerca e lo sviluppo*, Bloomsbury Publishing, maggio 2024.



Per tutti i contribuenti, è richiesto che gli stessi forniscano, preventivamente all'invito a HMRC della richiesta di R&D relief - che di regola avviene congiuntamente alla dichiarazione fiscale annuale - un *additional information form* (AIF). Nell'AIF, il contribuente deve produrre, oltre a determinate informazioni di natura formale, anche alcune informazioni "sostanziali" circa il progetto (o i progetti) di R&D della quale la stessa società si è occupata nel corso del periodo. Di fatto, il contribuente deve descrivere in modo sintetico in cosa consiste il progetto, quale sia il campo di innovazione (scienza o tecnologia), il livello di "avanzamento" del progetto in termini di scienza o innovazione, le incertezze di carattere scientifico o tecnologico, le modalità con cui il progetto tenta di superare tali incertezze ed infine la tipologia di relief (e l'ammontare richiesto)<sup>18</sup>.

Per i soli contribuenti che richiedono per la prima volta l'accesso ai benefici R&D o che non hanno mai richiesto nessun relief negli ultimi 3 anni<sup>19</sup> (peraltro già a partire dai periodi che iniziano dal 1° aprile 2023), occorre che gli stessi, in aggiunta all'*additional information form*, devono inviare un *claim notification form*, nel quale comunicano a HMRC l'intenzione, entro 6 mesi dalla chiusura del periodo fiscale, di avvalersi di un R&D relief, fornendo una sintetica descrizione del progetto<sup>20</sup>.

Occorre notare che la maggior parte delle informazioni richieste da questi nuovi formulari sono di fatto già contenuti nella descrizione di un progetto di R&D: sebbene non vi siano disposizioni in tal senso, già in vigore la precedente normativa, era (ed è) quanto mai opportuno allegare alla richiesta di R&D un *information deck* in cui si spiega in maniera analitica le caratteristiche del progetto, gli obiettivi, le incertezze scientifiche e tecnologiche, i risultati intermedi e quelli finali, un *business plan* aggiornato con ricavi e costi, l'indicazione e i criteri di determinazione dei costi rilevanti ai fini R&D. Pertanto, per quei contribuenti che hanno

sempre allegato l'*information deck* alla richiesta di agevolazione, i formulari di cui sopra appaiono semplicemente una duplicazione di informazioni, mentre in effetti, soltanto per quei contribuenti meno "attenti", i nuovi obblighi informativi potrebbero verosimilmente supportare HMRC nell'analisi preliminare di quei progetti che difettano dei requisiti necessari.

Se è pur vero che HMRC mantiene il potere di richiedere maggiori informazioni e di negare l'accesso ai benefici, un *package* di documenti così come sopra descritto di regola è sufficiente per supportare la richiesta del R&D relief e di ulteriori eventuali richieste di informazioni. Sul punto, infatti, è opportuno ricordare che, se da un lato l'onere della prova è sempre a carico del contribuente, HMRC non può semplicemente negare l'accesso a tali benefici utilizzando considerazioni generali e non contestuali<sup>21</sup>, essendo tenuta a produrre argomentazioni sostanziali in caso di diniego al R&D relief.

### Note:

18 Per maggiori informazioni si rimanda a HMRC, *Guidance, Submit information to support your claim for R&D Corporation Tax reliefs*, 10 maggio 2024. Si veda anche E. Rawson, in *AccountingWeb, R&D notification form is new hurdle for claimants*, 15 novembre 2023.

19 Sembra che i tre anni decorrano dalla scadenza per la presentazione del *claim notification form*: assumendo come periodo fiscale l'anno solare, il contribuente deve verificare se eventuali richieste siano state inviate dopo il 1° luglio 2022.

20 Per maggiori informazioni si rimanda a HMRC, *Guidance, Tell HMRC that you are planning to claim Research and Development (R&D) tax relief making a claim notification*, 10 gennaio 2024.

21 Una recente sentenza (*Get Onboard Limited* [2024] UKFTT 617 (TC)) interviene proprio in tema di onere della prova. Nel caso in esame, il *First-tier Tribunal* si è espresso a favore del contribuente, stabilendo che, se da un lato sia fondamentale che lo stesso contribuente sostanzi nel migliore dei modi possibili la propria richiesta, dall'altro lato HMRC non possa negare il beneficio con limitate spiegazioni e soprattutto affidandosi semplicemente alla costatazione (apodittica) per cui la documentazione fornita non è *satisfied*. Lo stesso organo giudiziale di fatto suggerisce che contribuente e HMRC debbano cercare di coordinarsi sotto il profilo delle conoscenze tecnologiche fornendo vicendevolmente tutte le informazioni richieste e condividendo eventuali dubbi di natura tecnica.

## Luci, ombre e aspetti critici

Partiamo dagli aspetti positivi: il provvedimento legislativo, seppur non del tutto coerente con le intenzioni, rappresenta la “fusione” dei due incentivi e dunque una evoluzione dei precedenti meccanismi, che si erano eccessivamente complicati. Inoltre, l’introduzione di una aliquota unica particolarmente elevata (20%) rappresenta senza alcun dubbio un vantaggio importante.

Le nuove disposizioni peraltro presentano innumerevoli aspetti critici. Come visto in precedenza, l’introduzione di alcune ulteriori limitazioni - alcune di queste, peraltro, di difficile lettura - nonché di nuovi obblighi informativi non soltanto suscitano perplessità circa la loro coerenza con gli ipotetici obiettivi ma anche incrementano gli aspetti di *compliance* nel suo complesso, senza apportare *prima facie* nessun reale beneficio.

A riguardo, l’area di intervento di maggiore criticità è costituita da quelle limitazioni legate alla natura di talune spese. Infatti, il legislatore introduce dei limiti di rilevanza per quelle spese sostenute nei confronti di soggetti esteri: se comprendiamo l’intento del legislatore di tutelare le spese di origine “inglese” e favorire gli investimenti domestici, forse si sarebbe potuto trovare una modalità più efficiente per raggiungere tale scopo senza penalizzare quelle imprese che svolgono rilevanti attività di ricerca e sviluppo all’estero<sup>22</sup>. In aggiunta, le limitazioni sopra citate presentano significativi problemi di interpretazione circa l’ambito di applicazione stesso e taluni aspetti operativi.

Lascia perplesso la decisione di aver eliminato la possibilità *a priori* per una (nuova) *start up* innovativa di trasformare *stand alone* le perdite da R&D in rimborsi, risultando innegabile che di fatto il nuovo regime favorisca le *large companies* e quelle PMI che presentano già debiti fiscali da compensare (quindi, società con forza lavoro inglese oppure già in condizioni di conseguire utili fiscali).

## Global Minimum Tax: R&D come strumento di pianificazione fiscale internazionale

L’introduzione delle GloBE (*Global Anti-Base Erosion*) Rules si pone l’obiettivo di fornire ai diversi Stati uno strumento volto ad affrontare le nuove sfide fiscali dell’economia digitale. In particolar modo, si può affermare come le stesse siano state sviluppate e ideate al fine di assicurare che i grandi gruppi societari e, nello specifico, le capogruppo versino un’imposta minima sul reddito generatosi in ciascuna giurisdizione all’interno della quale le stesse sono presenti per il tramite di società partecipate<sup>23</sup>.

Il sistema GloBE fonda le sue radici su due regole correlate e interconnesse, ossia l’*Income Inclusion Rule* (IIR) e l’*Undertaxed Payments Rule* (UTPR). L’IIR prevede che la *Parent Entity* tenga conto della quota di reddito prodotta da ciascuna *Constituent Entity* situata in una giurisdizione a bassa tassazione e di procedere alla tassazione di tale reddito sino al raggiungimento della *minimum tax*. L’UTPR, invece, è considerata come una regola di *back stop* secondaria e subordinata rispetto all’IIR che è applicata dai Paesi in cui sono localizzate le *Constituent Entities* al fine di consentire a tali Stati di poter prelevare direttamente l’eventuale *Top-Up Tax* fino al raggiungimento dell’imposizione minima del 15%.

Da un punto di vista tecnico, il processo del calcolo della *Global Minimum Tax* ha avvio dal

### Note:

22 Questa disposizione pertanto rappresenta una perniciosa inversione di tendenza rispetto al passato: un conto è incentivare le spese domestiche (come peraltro avveniva - e avviene - con il “tetto” ancorato alle spese di lavoro dipendente) un altro è sfavorire quelle imprese per le quali risulta molto più conveniente svolgere una parte qualificata delle attività di R&D all’estero (con l’effetto pratico che talune di queste aziende potrebbero valutare di chiudere le loro attività nel Regno Unito): in altre parole, non era sufficiente il limite determinato sulla base dei costi fiscali relativi ai lavoratori dipendenti residenti?

23 L’adesione a questo tipo di approccio “globale” non è obbligatoria ma nel caso in cui il Paese decidesse di far parte di questo progetto, allora accetterebbe, conseguenzialmente, di attuare le GloBE Rules e di attuarle in modo coerente e lineare a quanto stabilito dalla normativa proveniente dall’OCSE.

calcolo del *Effective Tax Rate* (ETR) di ciascuna *Constituent Entity*, corrispondente al rapporto tra le *Covered Taxes* ed il *Globe Income* (determinato in coerenza con i principi contabili di comune accettazione adottati per il consolidato di gruppo e rettificato delle specifiche variazioni previste). Se dall'ETR generale di una specifica giurisdizione si genera un valore inferiore al 15%, allora sarà opportuno procedere ad un'integrazione dell'imposta sino al raggiungimento del valore minimo attraverso l'applicazione della *Top-Up Tax* sui c.d. *extra-profit*.

La QDMT, definita dall'art. 10 dell'OECD *Model Rules*, rappresenta un'innovativa imposta minima integrativa incorporata nel quadro normativo di una specifica giurisdizione. Una volta accertata l'esistenza delle condizioni per poter applicare la QDMT, la giurisdizione stessa diventerà la prima fonte di incasso dell'imposta aggiuntiva delle entità ivi locate<sup>24</sup>. Il *GloBE Income* deriva, invece, come detto sopra, dal risultato del bilancio individuale di ciascuna CE, utilizzato per la redazione del bilancio consolidato ed al netto delle operazioni *intercompany*. Le *Covered Taxes*, invece, sono le imposte sul reddito proprio e le ritenute su dividendi distribuiti.

Con riferimento, al calcolo dell'ETR, assumono notevole rilevanza le c.d. *Non Qualified Refundable Tax Credit* (NQRTC) e le *Qualified Refundable Tax Credit* (QRTC).

Le NQRTC sono delle riduzioni di aliquote fiscali che comportano una riduzione dell'ammontare del numeratore dell'ETR ossia una riduzione delle *Covered Taxes*<sup>25</sup>.

Totalmente di diversa portata sono, invece, le QRTC, le quali, essendo considerate *Cash Equivalent*, sono computate in aumento della base imponibile (*Globe Income*) e non in riduzione delle *Covered Taxes*. Esse riguardano, nello specifico, investimenti per la crescita *in loco* che danno diritto a crediti rimborsabili o compensabili in orizzontale, ovvero con altri tributi, entro i successivi quattro esercizi come, ad esempio, le

agevolazioni R&D. Pertanto, i QRTC sono liberamente attribuibili (intervenendo in maniera meno sensibile sull'ETR rispetto alle NQRTC) ma richiedono un impegno notevole per i bilanci pubblici delle giurisdizioni coinvolte.

Alla luce di quanto sopra, non si può non prendere atto di come, sotto il profilo fiscale, l'applicazione di tali norme<sup>26</sup> potrebbe influenzare radicalmente i meccanismi della pianificazione fiscale internazionale, soprattutto per i gruppi d'impresa medio-grandi: l'attrazione di un Paese potrebbe non misurarsi più attraverso l'applicazione di aliquote d'imposta ridotte o di regimi di favore, bensì in relazione ai QRTC concessi. I QRTC, sotto forma ad esempio di crediti d'imposta R&D, possono generare importanti asimmetrie tra stati diversi, anche in ambito unionale, potendo generare non solo importanti differenze di sviluppo industriale ma anche attrattività di ricercatori qualificati.

In altri termini, queste disposizioni potrebbero favorire quelle giurisdizioni che da un lato pur avendo un livello di tassazione "alto", prevedono benefici importanti in tema di R&D e che dall'altro hanno ampia disponibilità di forza lavoro qualificata, sistemi educativi all'avanguardia, logistica adeguata e strutture ricettive all'altezza. In tale ambito, sia il Regno Unito che l'Italia presentano condizioni simili: infatti, hanno già implementato, con differenti sfumature, le normative di riferimento internazionale e hanno un

**Note:**

<sup>24</sup> Senza un'imposta domestica nazionale, infatti, come detto precedentemente, il prelievo avrebbe luogo nel Paese della *Parent Company* ovvero, in caso di impossibilità, nel Paese delle IPE.

<sup>25</sup> Tipico esempio di NQRTC è rappresentato dai risparmi derivanti da agevolazioni, quali il *Patent Box*. Pertanto, gli incentivi erogati sotto forma di crediti fiscali non qualificati abbattano sensibilmente l'ETR, generando, contestualmente, importi corrispondenti di *Top-Up Tax* da prelevare.

<sup>26</sup> Sul punto, possiamo verosimilmente ipotizzare che tali disposizioni possano acquisire una importanza sempre più crescente in quanto è prevedibile che venga esteso l'ambito soggettivo, oltre che il recepimento da parte di un numero di Paesi sempre maggiore.

tessuto economico, industriale e di risorse umane sufficientemente ampio per poter supportare significative attività di R&D.

Se si considera ad esempio il punto di vista italiano, il D.Lgs. n. 209/2023 ha dato attuazione alla normativa contenuta all'interno della Direttiva UE 2022/2523 (elaborata nel contesto del c.d. *Pillar 2*) che si pone l'obiettivo di garantire un'equa tassazione mondiale delle multinazionali evitando, contestualmente, il rischio di doppia o eccessiva imposizione, e ciò attraverso l'introduzione di una *minimum tax* del 15% (calcolata su base *jurisdictional*) per tutte le entità facenti parte di gruppi societari che presentano ricavi consolidati superiori a 750 milioni di euro. Inoltre, con l'entrata in vigore della *Global Minimum Tax*, il Manuale di Frascati, operativo dal lontano 1962, sarà sempre più un punto di riferimento internazionale per tutte quelle agevolazioni fiscali provenienti dall'attività di ricerca, le quali, in ognuno dei Paesi aderenti all'OCSE in cui l'imposta minima sarà del 15%, sono da considerarsi qualificate; con la conseguenza di non dover corrispondere la c.d. *Top-Up Tax* qualora ai fini della GMT l'incidenza di tali crediti riducesse l'aliquota effettiva di tassazione al di sotto del 15%.

Tra i punti cardine posti alla base del Manuale di Frascati, affinché un'attività possa essere classificata quale attività di ricerca e sviluppo è fondamentale che la stessa sia finalizzata a nuove scoperte (requisito della novità), si basi su concetti e ipotesi originali (requisito della creatività), non abbia un esito finale certo (requisito

dell'incertezza), sia pianificata e preventivata (requisito della sistematicità) e che conduca a risultati che possano essere riproducibili (requisito della trasferibilità). Punti cardine che sono simili, peraltro, anche nel contesto inglese, come ampiamente descritto in precedenza.

In Italia, ad oggi, il credito per attività di ricerca e sviluppo di cui all'art. 1, comma 200, della Legge n. 160/2019 è riconosciuto dal periodo d'imposta successivo al 31 dicembre 2022 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2031, in misura pari al 10%, nel limite massimo annuale di 5 milioni di euro (art. 1, comma 203-bis, della Legge n. 160/2019). In linea generale, sono ammissibili al credito d'imposta le attività di ricerca fondamentale, ricerca industriale e sviluppo sperimentale in campo scientifico e tecnologico.

Si dà evidenza, inoltre, che nel 2024 è stato introdotto, in Italia, un meccanismo di certificazione dell'attività di ricerca e sviluppo attraverso cui certificatori, sia pubblici che privati, garantiscono professionalità, onorabilità e imparzialità con l'obiettivo di porre l'impresa in parte al riparo da possibili contestazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria, anche con riferimento a progetti già realizzati negli anni precedenti. Attraverso l'istituzione di tale disciplina si è voluta favorire l'applicazione, in condizioni di certezza operativa da parte delle imprese, del credito d'imposta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo, in attività di innovazione tecnologica e in attività di *design* e ideazione estetica.