



CONFINDUSTRIA

# **CREDITO D'IMPOSTA R&S**

Chiarimenti alla luce della  
Risoluzione dell'Agenzia delle  
Entrate n. 121/E del 9 ottobre 2017

30 ottobre 2017

## **1. Credito d'imposta Ricerca e Sviluppo ex articolo 3 del DL. n. 145 del 2013**

### **1.1. *Meccanismo di calcolo in caso di periodi d'imposta "anomali"***

Vi comunichiamo il testo della risoluzione n. 121 del 9 ottobre 2017, con la quale l'Agenzia delle Entrate ha fornito importanti chiarimenti in materia di credito d'imposta per gli investimenti in ricerca e sviluppo, di cui all'art. 3 del DL n. 145 del 2013, come modificato dalla legge n. 190 del 2014 e dalla successiva legge n. 232 del 2016 (di seguito: credito d'imposta R&S). In particolare, i chiarimenti hanno riguardato la corretta applicazione del meccanismo di calcolo del credito per il caso in cui, durante il periodo di vigenza dell'agevolazione, una società sia interessata dalla modifica della cadenza dell'esercizio sociale, con il passaggio da esercizio solare a esercizio c.d. "a cavallo".

Dovendo rispondere a più quesiti pervenuti sulla medesima questione di principio, opportunamente l'Agenzia delle Entrate ha preso a riferimento, a titolo esemplificativo, il caso di una società di capitali, con esercizio sociale coincidente con l'anno solare e che, nel corso del 2015, aveva deliberato la modifica della cadenza dell'esercizio sociale, fissandola nell'intervallo 1° settembre - 31 agosto. Per effetto di tale delibera, pertanto, l'esercizio sociale 2015, regolarmente iniziato il 1° gennaio 2015, era stato chiuso anticipatamente alla data del 31 agosto 2015, contraendo la sua durata da dodici a otto mesi (1° gennaio - 31 agosto 2015).

In relazione alla descritta situazione (esemplificativa), il primo problema affrontato dall'Agenzia delle Entrate consisteva nello stabilire se il corrispondente periodo d'imposta 1° gennaio 2015 – 31 agosto 2015 dovesse configurarsi comunque quale (primo) periodo agevolabile, in quanto primo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 oppure, al contrario, dovesse costituire periodo d'imposta rilevante ai fini del calcolo del parametro di riferimento, in quanto (ultimo periodo) anteriore a quello in corso al 31 dicembre 2015; con la conseguenza, accedendo a questa seconda soluzione, di considerare come primo periodo agevolabile quello

ricompreso tra il 1° settembre 2015 e il 31 agosto 2016 (vale a dire il primo esercizio “a cavallo” della società).

Al riguardo, l’Agenzia delle Entrate ha ritenuto che la modifica dell’esercizio sociale non comportasse lo “slittamento” in avanti della disciplina agevolativa e, quindi, che gli investimenti in ricerca e sviluppo imputabili, secondo le regole da questa dettate, all’esercizio 1° gennaio – 31 agosto 2015 non costituissero investimenti “pregressi” (cioè rilevanti per il calcolo della media).

La soluzione accolta, si osserva, poggia sull’evidente (e condivisibile) considerazione che la disciplina agevolativa individua il suo ambito temporale e la sua cadenza applicativa proprio in funzione del periodo d’imposta rilevante agli effetti delle imposte sui redditi. Stante tale coincidenza, pertanto, in nessun caso l’anticipata chiusura del primo periodo d’imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 2014 (quale che ne fosse la causa) avrebbe potuto modificare - e per di più *ex post* - l’inizio del periodo di vigenza della disciplina agevolativa; inizio, si ripete, che è fissato direttamente dal legislatore proprio sulla base della (ordinaria) cadenza del periodo d’imposta fiscale. Lo stesso ragionamento, evidentemente, vale anche per l’individuazione dei periodi rilevanti ai fini della costruzione del parametro storico; anche in tale diversa prospettiva, pertanto, non sarebbe stato possibile includere in tale parametro gli investimenti imputabili a un periodo d’imposta successivo a quello (già) chiuso al 31 dicembre 2014.

Chiarito dunque che il periodo d’imposta 1° gennaio 2015 - 31 agosto 2015 costituiva (necessariamente) il primo periodo agevolabile per la società in questione, l’Agenzia delle Entrate ha fornito poi due ulteriori soluzioni interpretative di particolare rilevanza sistematica; si tratta, infatti, di soluzioni finalizzate ad adattare il meccanismo di calcolo dell’agevolazione, evidentemente configurato dal legislatore avendo a riferimento una normale sequenza di periodi d’imposta agevolabili (e cioè avendo a riferimento *l’id quod plerumque accidit*), ai casi, come quello ipotizzato, di periodi d’imposta “anomali” di durata diversa dai dodici mesi.

Anzitutto, proprio con riguardo alla determinazione del credito d'imposta per il primo periodo agevolabile, è stato chiarito che il confronto tra il dato degli investimenti imputabili al periodo agevolato 1° gennaio – 31 agosto 2015 e il parametro storico va effettuato assumendo quest'ultimo non già per l'intero ammontare, ma per gli otto dodicesimi: vale a dire, raggugiandolo alla minor durata del periodo agevolabile. Tale soluzione, si osserva, deve considerarsi coerente con quanto già affermato dall'Agenzia delle Entrate con riferimento all'applicazione del parametro concernente il volume minimo degli investimenti che la disciplina richiede quale condizione di accesso al beneficio. Come si ricorderà, infatti, nella circolare n. 5/E del 16 marzo 2016 (cfr. il paragrafo 3.1) l'Agenzia delle Entrate ha avuto modo di precisare che *“Nell'ipotesi in cui il periodo d'imposta dell'impresa beneficiaria è di durata inferiore o superiore a dodici mesi, si ritiene che l'importo di euro 30.000 – richiesto quale ammontare minimo di spesa per l'accesso al beneficio – debba essere raggugiato alla durata del periodo stesso”*.

Peraltro, le indicate regole applicative concernenti il ragguglio sia del volume minimo degli investimenti e sia del parametro convenzionale storico in caso di periodo agevolabile di durata diversa dai dodici mesi trovano ulteriore elemento di coerenza nella disciplina agevolativa che, nel fissare il c. d. “massimale” e cioè il *quantum* massimo di beneficio riconoscibile a ciascun soggetto, si riferisce espressamente a un limite “annuale”, lasciando evidentemente intendere che tale massimale è stato fissato avendo anche a riferimento l'ordinaria durata del periodo d'imposta agevolabile. Conseguentemente, ancorché la risoluzione di Agenzia non si soffermi su tale specifico punto, deve ritenersi che anche per tale “massimale” si debba procedere ad analoga operazione di ragguglio in presenza di periodi agevolabili di durata inferiore o superiore ai dodici mesi.

Nella delineata prospettiva va inquadrata l'ulteriore importante precisazione che la risoluzione in commento pone, per così dire, quasi a corollario dell'impostazione di principio sottesa alle soluzioni adottate.

Sempre avendo a riferimento la fattispecie “paradigmatica” adottata come esempio nel documento di prassi, l’Agenzia delle Entrate interviene infatti anche sul meccanismo di calcolo “prospettivamente” applicabile dalla società in questione con riguardo all’ultimo periodo di applicazione dell’agevolazione.

Nel caso ipotizzato, invero, l’originario arco temporale di applicazione del beneficio che si delineerebbe se non fosse intervenuta la modifica della cadenza dell’esercizio sociale terminerebbe naturalmente con la data del 31 dicembre 2020. Sennonché, per effetto della modifica dell’esercizio sociale, a partire dalla data del 1° settembre 2015, verrebbero a susseguirsi altri sei periodi d’imposta (2015-2016, 2016-2017, 2017-2018, 2018-2019, 2019-2020 e 2020-2021) ricadenti, in base al dato letterale della norma agevolativa, nell’ambito temporale di sua applicazione: il comma 1 del richiamato art. 3 del DL n. 145 del 2013, infatti, prevede l’applicazione del beneficio dal periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 “...*fino al periodo in corso al 31 dicembre 2020*”. A stretto rigore, quindi, la società in questione avrebbe diritto al credito d’imposta, in prospettiva, per l’intero periodo d’imposta 2020-2021: in tal modo, però, verrebbe a determinarsi, in questo caso, un’estensione dell’arco temporale di applicazione del beneficio, poiché lo stesso si applicherebbe per gli investimenti effettuati in tutti i periodi d’imposta ricadenti tra il 1° gennaio 2015 e il 31 agosto 2021; mentre, senza la modifica dell’esercizio sociale, il beneficio riguarderebbe gli investimenti effettuati nei periodi d’imposta ricompresi tra la stessa data del 1° gennaio 2015 e la data “naturale” del 31 dicembre 2020.

Sul punto, la risoluzione in commento, muovendo dal presupposto che “...*l’arco temporale di applicazione dell’agevolazione disposto dalla norma corrisponde a complessivi sei periodi d’imposta (ovvero 72 mesi)*”, chiarisce che, “...*ferma restando la tempistica complessiva, così come programmata dal legislatore, al fine di garantire la corretta applicazione dell’agevolazione ed evitare anche ingiustificate disparità di trattamento nei confronti delle altre imprese potenzialmente beneficiarie che si trovano a poter fruire dell’incentivo per sei periodi di imposta...*”, qualora nella situazione ipotizzata si intendesse accedere al beneficio anche per il suddetto periodo 1° settembre 2020 - 31 agosto 2021, il credito d’imposta andrebbe determinato “...*avendo riguardo agli investimenti effettuati nei primi quattro mesi (1° settembre - 31 dicembre 2020) senza che assumano rilievo quelli realizzati nel 2021*”.

Inoltre, aggiunge la risoluzione, “...anche in questo caso, nel rispetto del principio di omogeneità dei valori messi a confronto, occorrerà procedere al ragguaglio della media storica di riferimento”.

A conclusione dell'argomento, è opportuno svolgere due ulteriori considerazioni.

In primo luogo, appare chiaro che le soluzioni adottate per lo specifico caso assunto a titolo esemplificativo e nel quale veniva a determinarsi una contrazione del primo periodo agevolabile (anno 2015) e per converso una estensione dell'ultimo periodo agevolabile dovrebbero ritenersi vevoli anche per la fattispecie inversa e cioè il caso in cui la modifica dell'esercizio sociale fosse nel senso di passare dall'esercizio a cavallo all'esercizio solare. Si pensi, ad esempio, all'ipotesi in cui una società con esercizio a cavallo 1° settembre 2014 - 31 agosto 2015 (ultimo periodo del triennio di media) avesse deciso di passare all'anno solare anticipando dal 31 agosto 2016 al 31 dicembre 2015 la chiusura del primo esercizio agevolabile. In questo caso, peraltro, per la società si determinerebbe in prospettiva una contrazione dei 72 mesi a disposizione, dato che, se non si applicasse la stessa logica (specularmente) seguita dalla risoluzione in commento, la società in questione perderebbe il diritto a vedersi riconosciuti tra gli investimenti agevolabili quelli imputabili alla frazione di esercizio 1° gennaio- 30 giugno 2021 che senza la modifica dell'esercizio sociale sarebbero invece pienamente ricaduti nel periodo di vigenza dell'agevolazione, in quanto ricompresi nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020. Del resto, a una tale conclusione indurrebbero proprio le esigenze di evitare disparità di trattamento opportunamente poste dall'Agenzia delle Entrate a fondamento delle soluzioni accolte.

Analogamente, non ci sarebbero ragioni di ritenere che le soluzioni accolte non si rendano applicabili anche nei casi in cui anziché accorciare la durata dell'esercizio sociale in cui viene deliberata la modifica della cadenza, una società opti per il suo prolungamento, dando così luogo, ad esempio ad un esercizio di 15 mesi: può essere il caso di una società con esercizio solare che modifichi l'esercizio sociale in 1° aprile – 31 marzo e che deliberi l'allungamento di tre mesi dell'ultimo esercizio solare (dal 31 dicembre al 31 marzo dell'anno successivo). Anche in questo caso, infatti,

riterreremo che si dovrebbe procedere al ragguglio dei tre parametri rilevanti per il calcolo dell'agevolazione e che quindi, *mutatis mutandis*, sia il volume minimo di investimenti, sia la media e sia il massimale debbano essere conseguentemente riparametrati.

In secondo luogo, dovrebbe anche ritenersi le soluzioni adottate nell'occasione dall'Agenzia delle Entrate, proprio perché fondate sulla peculiarità del meccanismo agevolativo e sulla circostanza che il credito d'imposta si applica per ciascun periodo d'imposta rilevante ai fini della disciplina delle imposte sui redditi (e dell'accertamento) autonomamente considerato, possano estendersi in via di principio a tutte le fattispecie in cui vengano a specificarsi in sede fiscale "periodi autonomi" (anche rispetto all'esercizio civilistico) di durata inferiore o superiore a quella ordinaria.

Pertanto, le stesse regole affermate nella risoluzione in commento dovrebbero rendersi applicabili, ad esempio, nelle ipotesi di operazioni di trasformazione che comportino lo specificarsi di autonomi periodi d'imposta ai sensi dell'art.170 del TUIR; oppure nei casi di fusione e scissione non assistite dalla clausola di retrodatazione degli effetti fiscali.

Con riferimento al raccordo tra gli effetti delle operazioni straordinarie e l'applicazione della disciplina agevolativa, tuttavia, si renderebbero opportuni ulteriori chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate.