

## RISOLUZIONE N. 121/E



Direzione Centrale Normativa

Roma 09/10/2017

***OGGETTO: Credito di imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo - Articolo 3, del decreto legge 23 dicembre 2013, n. 145, e successive modificazioni e integrazioni – Modifica dell’esercizio sociale – Indicazioni per la corretta determinazione dell’agevolazione***

Alla scrivente sono pervenute richieste di chiarimenti in merito alla corretta determinazione del “credito di imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo” di cui all’articolo 3, del decreto legge 23 dicembre 2013, n. 145, e successive modificazioni e integrazioni (di seguito, l’articolo 3), nell’ipotesi in cui il soggetto che intenda fruirne modifichi l’ambito temporale dell’esercizio sociale, rendendolo non più coincidente con l’anno solare.

Si ipotizzi, per una migliore comprensione della fattispecie, il caso di una società che nel corso del 2015 anticipi la chiusura dell’esercizio, dal 31 dicembre al 31 agosto, così determinando, nello stesso anno, due distinti periodi di imposta: 1° gennaio 2015 - 31 agosto 2015 e 1° settembre 2015 - 31 agosto 2016.

### **Determinazione del primo periodo agevolato e della media di riferimento**

In base al comma 1 dell’articolo 3, il credito di imposta in questione spetta per gli investimenti effettuati a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello

in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2020 ed è commisurato alle spese ammissibili sostenute in eccedenza rispetto alla media delle spese ammissibili sostenute nei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015.

Pertanto, nel caso ipotizzato, il primo periodo di imposta di applicazione dell'agevolazione risulta essere quello compreso fra il 1° gennaio 2015 e il 31 agosto 2015. Assumono, cioè, rilevanza anche i periodi di imposta che vengano a determinarsi a seguito del mutamento della cadenza dell'esercizio sociale.

La media degli investimenti pregressi va, conseguentemente, determinata avendo riguardo ai periodi di imposta (all'epoca, coincidenti con l'anno solare) 1° gennaio – 31 dicembre 2012, 2013 e 2014. Infatti, come specificato nella circolare n. 5/E del 16 marzo 2016, con la quale sono stati forniti i primi chiarimenti interpretativi in merito alla disciplina agevolativa, “il triennio di riferimento per il calcolo della media degli investimenti pregressi è costituito dai tre periodi di imposta che precedono il primo periodo di applicazione dell'agevolazione”.

Quindi, ai fini del calcolo del credito di imposta spettante, nel caso ipotizzato i costi ammissibili sostenuti nel primo periodo agevolato (1° gennaio 2015-31 agosto 2015) vanno confrontati con la media dei costi agevolabili sostenuti nei periodi 2012, 2013 e 2014 che, per omogeneità con la durata del periodo rilevante ai fini del calcolo del beneficio, va ragguagliata a otto mesi.

I contribuenti che abbiano eventualmente adottato soluzioni interpretative difformi dalla presente, ad esempio, considerando come primo periodo di imposta agevolato quello compreso fra il 1° settembre 2015 e il 31 agosto 2016 (e, come triennio di riferimento, i periodi compresi tra il 1° settembre e il 31 agosto degli anni 2012, 2013 e 2014), possono “recuperare” l'annualità presentando - ricorrendone i presupposti - una dichiarazione integrativa, ai sensi dell'articolo 2 del d.P.R. 22 luglio 1998 n. 322.

### **Ultimo periodo di imposta di applicazione dell'agevolazione**

Come dianzi ricordato, l'incentivo compete per gli investimenti effettuati a decorrere dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2015 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2020.

Nel caso ipotizzato, in cui il primo periodo agevolato è rappresentato dal periodo 1° gennaio 2015-31 agosto 2015, l'applicazione letterale della norma comporterebbe la possibilità di accedere al beneficio dal 1° gennaio 2015 al 31 agosto 2021, cioè per sette periodi di imposta, atteso che il periodo 1° settembre 2020 - 31 agosto 2021, in quanto "in corso" alla data del 31 dicembre 2020, rientrerebbe fra quelli agevolabili ai sensi del comma 1 dell'articolo 3.

Al riguardo, si fa rilevare che l'arco temporale di applicazione dell'agevolazione disposto dalla norma corrisponde a complessivi sei periodi di imposta (ovvero a 72 mesi).

Pertanto, 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, nella fattispecie ipotizzata, qualora si intendesse accedere all'agevolazione relativamente al periodo 1° settembre 2020 - 31 agosto 2021 (i.e., periodo in corso al 31 dicembre 2020), il credito di imposta andrà determinato avendo riguardo agli investimenti effettuati nei primi quattro mesi (1° settembre 2020-31 dicembre 2020), senza che assumano rilievo quelli realizzati nel 2021.

Anche in questo caso, nel rispetto del principio di omogeneità dei valori messi a confronto, occorrerà procedere al ragguglio della media storica di riferimento.

\*\*\*\*\*

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)