

Risposta n. 73 (rettificata da [risposta n. 86](#))

**OGGETTO: Articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212
Credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo**

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

La società istante ha per oggetto sociale l'esercizio dell'attività di ricerca, sviluppo, progettazione, registrazione e sfruttamento di brevetti nel settore degli elettrodomestici e la produzione in proprio o presso terzi di elettrodomestici e, in particolare, affettatrici.

Nei primi anni la società ha svolto unicamente attività finalizzata alla progettazione, allo sviluppo e all'industrializzazione dei brevetti necessari alla realizzazione del prodotto innovativo, in vista della fase di commercializzazione.

In questo ciclo sono stati sostenuti costi di investimento in ricerca e sviluppo.

Nel dettaglio, l'istante riferisce di aver sostenuto nel corso degli anni 2012-2017 i seguenti costi per la realizzazione e la registrazione del brevetto.

<i>Anno</i>	<i>Importo(EURO)</i>
2012	[**.***,**]

2013	[***.***,]**
2014	[***.***,]**
2015	[*.***,]**
2016	[**.***,]**
2017	[***.***,]**
Totale	[***.***,]**

L'interpellante evidenzia che, dal punto di vista contabile, trattandosi di costi sostenuti per la realizzazione del brevetto industriale necessario alla realizzazione del prodotto, ha capitalizzato i costi descritti nel conto "....." senza procedere al relativo ammortamento.

Con successiva documentazione integrativa, l'istante ha specificato che i costi capitalizzati sono stati sottoposti ad ammortamento dal periodo di imposta 2018, dal momento in cui il brevetto è venuto a compimento. In sede di documentazione integrativa, inoltre, l'istante ha precisato che *“le spese cui si fa riferimento nell'istanza di interpello si riferiscono sostanzialmente a verifiche e registrazioni dei marchi e di brevetti, studio del concept, progettazione, ingegnerizzazione, realizzazione di prototipi e test”*.

Ciò detto, la società è intenzionata a beneficiare del credito d'imposta per gli investimenti in ricerca e sviluppo di cui all'articolo 3 del decreto legge n. 145 del 2013.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA

L'interpellante ritiene che i costi sostenuti per la realizzazione dei brevetti dovranno essere considerati, ai fini della determinazione del credito d'imposta in ricerca e sviluppo, tutti di competenza dell'anno 2018 - anno di ultimazione della fase progettuale e di acquisizione dei brevetti stessi - sia ai fini della

determinazione della media triennale sia ai fini del calcolo dell'incremento dei costi in ricerca e sviluppo rispetto a tale media.

Ai fini della determinazione del credito d'imposta, pertanto, è corretto considerare la media triennale di riferimento per l'incremento delle spese pari a zero; di conseguenza, l'importo dell'incremento di competenza dell'anno 2018 è pari alla somma complessiva sostenuta per i costi di ricerca e sviluppo.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In premessa si evidenzia che il contribuente non ha chiesto una valutazione in merito all'ammissibilità dell'attività di ricerca effettuata ai sensi dell'articolo 3 e, pertanto, la scrivente non ha acquisito il relativo parere del Ministero per lo Sviluppo Economico. La presente risposta, quindi, non riguarda tale questione e rimane impregiudicato ogni potere di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria sulla spettanza del credito d'imposta in esame.

Per quanto riguarda il merito del quesito posto, la scrivente non condivide la soluzione interpretativa adottata dall'istante per i motivi qui di seguito evidenziati.

Il comma 1 dell'articolo 3, nella versione attualmente 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.

Le tipologie di spese ammissibili sono elencate al comma 6, lettere a), a-bis), b), c), c-bis), d) e d-bis) del citato articolo 3.

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.

Le circolari n. 5/E del 16 marzo 2016 e n. 13/E del 27 aprile 2017 hanno, inoltre, fornito chiarimenti in merito al menzionato credito di imposta.

Con riferimento alla fattispecie in esame, si evidenzia che la circolare n. 5/E citata ha chiarito che l'imputazione degli investimenti in ricerca e sviluppo a uno dei periodi di imposta di vigenza dell'agevolazione avviene secondo le regole generali di competenza fiscale previste dall'articolo 109 del TUIR, come disposto anche dall'articolo 4, comma 1, del decreto attuativo, in base al quale *"sono ammissibili i costi di competenza, ai sensi dell'articolo 109 del testo unico ..., del periodo d'imposta di riferimento direttamente connessi allo svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili"*.

Sulla base del criterio di imputazione temporale dei costi sancito dall'articolo 109 del TUIR, pertanto, anche i costi capitalizzati concorrono alla determinazione del credito di imposta spettante nei singoli periodi agevolati, indipendentemente dal processo di ammortamento.

A tale proposito si fa presente che, anche a seguito della richiesta di documentazione integrativa, l'istante ha riferito in termini assai generici di avere intrapreso una serie di progetti di ricerca che, complessivamente, si sarebbero conclusi nel 2018.

Tuttavia, in ottemperanza al principio di competenza di cui al comma 2 del citato articolo 109, ai sensi del quale i corrispettivi delle prestazioni di servizio si considerano conseguiti alla data in cui le prestazioni sono ultimate, occorre tenere presente tale data.

Di conseguenza, i costi sostenuti nel triennio 2012-2014, relativi a prestazioni ultimate in tale periodo, ancorché capitalizzati e sottoposti ad ammortamento a partire dal 2018, rilevano esclusivamente in detto triennio ai fini del calcolo della media ai sensi del richiamato articolo 109.

In relazione alle spese agevolabili, è il caso di precisare che il costo del brevetto concorrere alla determinazione della spesa incrementale in misura proporzionale all'impiego dello stesso nello svolgimento di attività eleggibili.

Il marchio, invece, in quanto segno che permette di distinguere i prodotti o i servizi, realizzati o distribuiti da un'impresa, da quelli di altre aziende, non presenta il requisito di invenzione industriale richiamato dall'articolo 3, comma 6, lettera *d*), del decreto legge 23 dicembre 2013, n. 145 (cfr. circolare n. 13/E del 27 aprile 2017, paragrafo 4.5.2). Pertanto, i relativi costi non concorreranno a formare la media né costituiranno spese agevolabili.

Analoghe considerazioni vanno svolte con riferimento ai costi per realizzazione di prototipi che, in quanto tali, non rientrano nell'elenco tassativo del comma 6 dell'articolo 3 vigente fino al 31 dicembre 2018.

Si evidenzia, infine, che, ai fini della determinazione dell'agevolazione, per effetto delle modifiche introdotte dall'articolo 1, comma 70, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018 l'aliquota del 50 per cento è riconosciuta esclusivamente in relazione alle spese di cui alle lettere *a*) e *c*) del comma 6 del decreto legge n. 145/2013.

IL DIRETTORE CENTRALE
Firmato digitalmente