

**Risposta n. 846/2021**

**OGGETTO:** Credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo - Articolo 3 del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145, e ss.mm.ii., e articolo 1, commi 198-209, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, e ss.mm.ii. - Variazione dell'esercizio sociale intervenuta nel 2019

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

**QUESITO**

La società ALFA S.R.L. (di seguito anche "ALFA", "Società" o "Istante") chiede chiarimenti sui rapporti tra il credito d'imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo, di cui all'articolo 3 del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145, convertito con modificazioni dalla legge 21 febbraio 2014, n. 9, e ss.mm.ii. (di seguito, per brevità, anche "*credito ricerca e sviluppo*"), e il credito d'imposta per investimenti in ricerca e sviluppo, di cui all'articolo 1, commi 198-209, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, e ss.mm.ii. (di seguito, per brevità, anche "*nuovo credito ricerca e sviluppo*"), nell'ipotesi di una variazione dell'esercizio sociale intervenuta nel 2019.

La Società, che esercita l'attività di ... , riferisce di aver posto in essere attività di ricerca e sviluppo a fronte delle quali intenderebbe fruire del credito d'imposta specificamente previsto dalle norme nazionali; al riguardo, l'Istante precisa che non è oggetto dell'interpello la riconducibilità delle attività di ricerca e sviluppo svolte a quelle agevolabili.

I periodi d'imposta interessati dal *credito ricerca e sviluppo* e dal *nuovo credito ricerca e sviluppo* sono i seguenti:

- 01/01/2015 - 31/12/2015 (12 mesi);
- 01/01/2016 - 31/12/2016 (12 mesi);
- 01/01/2017 - 31/12/2017 (12 mesi);
- 01/01/2018 - 31/12/2018 (12 mesi);
- 01/01/2019 - 30/11/2019 (11 mesi): la durata dell'esercizio è variata in quanto è stata adeguata all'esercizio fiscale della società capogruppo;
- 01/12/2019 - 30/11/2020 (12 mesi);
- 01/12/2020 - 30/11/2021 (12 mesi).

L'Istante intende conoscere la corretta disciplina relativa al credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo applicabile al periodo d'imposta 01/12/2019 - 30/11/2020; in particolare, chiede di sapere a quale agevolazione abbia diritto tra le seguenti:

- credito d'imposta disciplinato dall'articolo 3 del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145 (di seguito, per brevità, anche "*decreto-legge*"), in base al quale occorre raffrontare la spesa per investimenti in attività di ricerca e sviluppo effettuata nel periodo di imposta 01/12/2019 - 30/11/2020 con la media dei medesimi investimenti realizzati nel triennio solare 2012-2014; per effetto delle modifiche apportate dal comma 209 della legge n. 160 del 2019 (legge di bilancio 2020), tale incentivo compete per gli investimenti effettuati fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019;

- credito d'imposta previsto dall'articolo 1, commi 198-209, della legge n. 160 del 2019, calcolato su base volumetrica in funzione dei costi sostenuti nell'esercizio; per effetto della disposizione contenuta del comma 198, l'incentivo in esame si applica agli investimenti effettuati dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019;

- una combinazione di entrambe le agevolazioni.

## **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'Istante, per il periodo d'imposta 01/12/2019 - 30/11/2020, ritiene applicabile ai costi di ricerca e sviluppo una combinazione di entrambe le agevolazioni, come di seguito indicato:

- costi 01/12/2019 - 31/12/2019 (un mese): spetta il *credito ricerca e sviluppo* disciplinato dall'articolo 3 del decreto-legge n. 145 del 2013; in particolare, l'aliquota del beneficio spettante andrà calcolata sul costo incrementale dato dalla differenza tra i costi di ricerca e sviluppo del periodo 01/12/2019 - 31/12/2019 (1 mese) e la media dei costi di ricerca e sviluppo nel triennio solare 2012-2014 ragguagliata ad 1/12;

- costi 01/01/2020 - 30/11/2020 (11 mesi): spetta il *nuovo credito ricerca e sviluppo* disciplinato dall'articolo 1, commi 198-209, della legge n. 160 del 2019.

Tale intendimento trova fondamento nella risoluzione n. 121/E del 9 ottobre 2017, che - 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 6 periodi di imposta - ha precisato che l'arco temporale di applicazione dell'agevolazione disposto dalla norma corrisponde a complessivi 6 periodi di imposta (ovvero a 72 mesi), poi ridotto a 5 periodi d'imposta (ovvero 60 mesi) per effetto del già citato comma 209 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2020.

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

In via preliminare si evidenzia che il presente parere viene reso sulla base delle argomentazioni esposte e degli elementi rappresentati dal contribuente, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità, completezza, concretezza ed esaustività, e non riguarda la verifica della sussistenza dei requisiti e delle condizioni previsti dalla normativa, primaria e di

attuazione, per l'applicazione delle discipline relative ai crediti d'imposta in questione; pertanto, in relazione a tali profili resta impregiudicato ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

Ciò premesso, con riferimento al quesito formulato nell'interpello si osserva quanto segue.

L'articolo 3 del decreto legge n. 145 del 2013, come modificato da ultimo dalla legge di bilancio 2020, riconosce a 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 2019"* un credito di imposta calcolato sulle *"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"*.

Prima delle modifiche recate dalla legge n. 160 del 2019, il credito d'imposta competeva per gli investimenti effettuati 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"*; per effetto delle modifiche disposte dall'articolo 1, comma 209, della predetta legge n. 160, la cessazione del periodo di operatività della norma è stata anticipata all'esercizio *"in corso al 31 dicembre 2019"* in quanto a partire dal 2020 - o meglio dal periodo d'imposta *"successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019"* - trova applicazione la nuova agevolazione introdotta dall'articolo 1, commi 198 e seguenti, della citata legge n. 160.

Il comma 198 appena menzionato, dopo le modifiche recate dall'articolo 1, comma 1064, della legge 30 dicembre 2020, n. 178 (legge di bilancio 2021), dispone che *"Per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2022, per gli investimenti in ricerca e sviluppo, in transizione ecologica, in innovazione tecnologica 4.0 e in altre attività innovative, è riconosciuto un credito d'imposta alle condizioni e nelle misure di cui ai commi da 199 a 206"*.

Relativamente all'ipotesi di modifica dell'esercizio sociale, la risoluzione n. 121/E del 9 ottobre 2017 (che si riferisce alla disposizione dell'articolo 3 del *decreto-legge* all'epoca in vigore, che prevedeva quale ultimo periodo d'imposta agevolato quello in corso al 31 dicembre 2020) ha chiarito che assumono rilevanza anche i periodi d'imposta che vengono a determinarsi a seguito del mutamento di cadenza dell'esercizio sociale e che l'arco temporale di applicazione dell'agevolazione disposto dalla norma corrisponde a complessivi 6 periodi d'imposta, ovvero 72 mesi (successivamente ridotti a 5 periodi d'imposta, corrispondenti a 60 mesi, dall'articolo 1, comma 209, della legge di bilancio 2020).

La successiva circolare n. 10/E del 16 maggio 2018 ha ulteriormente specificato al riguardo che, nell'ipotesi di chiusura anticipata o posticipata di uno dei periodi d'imposta agevolati, al fine di evitare incongruenze nonché ingiustificate disparità di trattamento, è necessario adeguare la tempistica per la determinazione del credito spettante in modo da garantire la possibilità di accedere al beneficio per un arco temporale complessivamente non superiore e non inferiore a 72 mesi (60 mesi); la circostanza per cui si vengano a creare periodi d'imposta di durata diversa da quella standard di 12 mesi non deve infatti, in linea di principio, generare effetti distorsivi - a vantaggio o a svantaggio - nel calcolo del beneficio attribuibile.

Occorre, tuttavia, considerare che la disciplina in esame si applica autonomamente per ciascun periodo d'imposta così come individuato dalla disciplina fiscale, a prescindere dalla durata dello stesso, ma sulla base di parametri calcolati su periodi di durata standard di 12 mesi; ciò comporta che tutte le volte in cui ci si trovi in presenza di un periodo agevolato di durata inferiore o superiore a quella standard, i parametri rilevanti per il meccanismo di calcolo del credito d'imposta dovranno essere raggugliati alla durata effettiva del periodo agevolato.

Ciò posto, nel caso di specie il tenore letterale dell'articolo 3 del decreto-legge n. 145 del 2013, come modificato dalla legge n. 160 del 2019, comporterebbe - in linea teorica - la possibilità di accedere al *credito ricerca e sviluppo* per i seguenti periodi

d'imposta:

01/01/2015 - 31/12/2015;

01/01/2016 - 31/12/2016;

01/01/2017 - 31/12/2017;

01/01/2018 - 31/12/2018;

01/01/2019 - 30/11/2019;

01/12/2019 - 30/11/2020: tale periodo d'imposta, infatti, rientrerebbe tra quelli agevolabili in quanto *"in corso"* alla data del 31 dicembre 2019.

Tuttavia, coerentemente con quanto specificato nei documenti di prassi precedentemente citati, al fine di evitare ingiustificate disparità di trattamento nei confronti delle altre imprese potenzialmente beneficiarie che possono fruire dell'agevolazione per 5 periodi d'imposta (60 mesi), il *credito ricerca e sviluppo* riferito al periodo 1° dicembre 2019 - 30 novembre 2020 andrà determinato avendo riguardo ai soli investimenti effettuati nel primo mese (1° dicembre 2019 - 31 dicembre 2019, sessantesimo mese), senza che assumano rilievo quelli effettuati nel 2020; nel rispetto del principio di omogeneità dei valori messi a confronto, occorrerà procedere al ragguglio della media storica di riferimento.

Per quanto riguarda la possibilità di fruire del *nuovo credito ricerca e sviluppo*, di cui all'articolo 1, commi 198 e seguenti, della legge n. 160 del 2019, per il periodo 1° gennaio 2020 - 30 novembre 2020, si osserva che l'articolo 1, comma 198, della legge n. 160 medesima, come modificato dall'articolo 1, comma 1064, della legge 30 dicembre 2020, n. 178 (legge di bilancio 2021), dispone che *"Per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2022, per gli investimenti in ricerca e sviluppo, in transizione ecologica, in innovazione tecnologica 4.0 e in altre attività innovative, è riconosciuto un credito d'imposta alle condizioni e nelle misure di cui ai commi da 199 a 206"*; di conseguenza, l'arco temporale complessivo di applicazione della norma corrisponde a 3 periodi d'imposta, pari a 36 mesi.

La norma richiamata individua come primo periodo d'imposta agevolabile *"il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019"* e, quindi, sulla base di una interpretazione strettamente letterale della norma, il *nuovo credito ricerca e sviluppo* spetterebbe solamente a partire dal periodo d'imposta 1° dicembre 2020 - 30 novembre 2021, mentre non risulterebbero agevolabili gli investimenti effettuati nel periodo 1° gennaio 2020 - 30 novembre 2020.

L'accesso al beneficio a partire dal 1° dicembre 2020 non osterebbe alla fruizione del credito per i 3 periodi d'imposta (36 mesi) previsti dalla norma in quanto il terzo periodo d'imposta agevolabile (1° dicembre 2022 - 30 novembre 2023) risulterebbe *"in corso"* alla data del 31 dicembre 2022.

Si rileva, tuttavia, che aderire a tale tesi significherebbe generare una discontinuità nell'applicazione della normativa sul credito d'imposta e, di conseguenza, nella sua fruizione, in contrasto con quanto previsto dal legislatore nel passaggio dal "vecchio" al "nuovo" credito d'imposta.

Al riguardo, si deve evidenziare, infatti, che l'anticipazione della cessazione dell'operatività del *credito ricerca e sviluppo* (di cui all'articolo 3 del *decreto-legge*) al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019 è dovuta all'entrata in vigore, a partire dal periodo d'imposta successivo, del *nuovo credito ricerca e sviluppo* (previsto dalla legge di bilancio 2020), al quale sono destinate, per espressa disposizione legislativa, le risorse derivanti dall'anticipata cessazione del termine di applicazione del citato articolo 3 (v. il già citato comma 209).

Pertanto, l'intento del legislatore è stato quello di sostituire il credito previsto dal decreto-legge n. 145 del 2013 con il nuovo credito disciplinato dalla legge n. 160 del 2019 consentendo - in presenza dei requisiti previsti - di fruire delle due agevolazioni senza soluzione di continuità, come avviene, ad esempio, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare.

Del resto, si deve osservare che qualora la Società avesse avuto un esercizio non coincidente con l'anno solare fin dalla sua costituzione, essa avrebbe potuto

beneficiare delle due agevolazioni in maniera continuativa.

In conclusione, ragioni di coerenza logico-sistematica inducono a ritenere che nella particolare fattispecie rappresentata nell'istanza di interpello si debba andare oltre il tenore strettamente letterale delle norme sopra esaminate; di conseguenza ALFA, relativamente al periodo d'imposta 1° dicembre 2019 - 30 novembre 2020, potrà beneficiare:

- del *credito ricerca e sviluppo* (di cui all'articolo 3 del decreto-legge n. 145 del 2013) calcolato con riferimento alle spese sostenute, ai sensi dell'articolo 109 del TUIR, nel periodo 1° dicembre 2019 - 31 dicembre 2019 (un mese);

- del *nuovo credito ricerca e sviluppo* (di cui all'articolo 1, commi 198-209, della legge n. 160 del 2019) calcolato con riferimento alle spese sostenute, ai sensi dell'articolo 109 del TUIR, nel periodo 1° gennaio 2020 - 30 novembre 2020 (11 mesi); ovviamente, l'arco temporale complessivo di applicazione dell'agevolazione in esame non potrà eccedere i 36 mesi e quindi eventuali spese ammissibili sostenute dopo il 31 dicembre 2022 non rileveranno ai fini del beneficio.

**IL DIRETTORE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**