

OGGETTO: articolo 3 del decreto legge 23 dicembre 2013, n. 145

QUESITO

Alpha S.p.A. (di seguito, anche "Alpha" o "istante") è una società italiana che esercita l'attività di produzione di_____.

L'istante, nel periodo 2012-2016, ha realizzato attività di ricerca e sviluppo sia per proprio conto che su commessa ricevuta da un'impresa francese.

A partire dal 1° gennaio 2017, Alpha non ha più svolto attività di R&S su commessa dall'estero, continuando a svolgerne per proprio conto.

Ciò premesso, l'istante chiede se, ai fini dell'accesso al beneficio del credito di imposta per le attività di ricerca e sviluppo svolte nel 2017, debba includere nella media storica anche le attività di R&S svolte su commessa della società francese.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante, non avendo eseguito nel 2017 attività di ricerca e sviluppo su commesse estere, ritiene di non dover contemplare, nella media storica, anche le attività svolte su commessa della società francese. A parere del contribuente, tale soluzione sarebbe coerente con il principio di omogeneità dei valori comparabili.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il quesito riguarda l'incentivo a favore di tutte le imprese che investono 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, noto come "decreto Destinazione Italia"), interamente sostituito dall'articolo 1, comma 35, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di Stabilità 2015).

Il legislatore, con i commi 15 e 16 dell'articolo 1 della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di bilancio 2017), è nuovamente intervenuto sulla materia apportando significative modifiche volte a potenziare lo strumento agevolativo.

Fra le citate modifiche vi è quella recata dal comma 1-*bis* del citato art. 3, con cui viene stabilito che *"il credito d'imposta di cui al comma 1 spetta anche alle imprese residenti o alle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti che eseguono le attività di ricerca e sviluppo nel caso di contratti stipulati con imprese residenti o localizzate in altri Stati membri dell'Unione europea, negli Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo ovvero in Stati compresi nell'elenco di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996 (...)"*.

Per espressa previsione del comma 16 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2017, il nuovo comma 1-*bis* si applica a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016 (nella generalità dei casi, dal 2017).

Prima di tale intervento, le spese per attività di ricerca e sviluppo sostenute da imprese commissionarie residenti (o da stabili organizzazioni di soggetti non residenti), per l'esecuzione di contratti di ricerca stipulati con committenti non residenti e privi di stabile organizzazione in Italia, erano completamente irrilevanti ai fini della disciplina agevolativa.

Si rammenta che, ai fini della determinazione della misura del credito di imposta spettante per gli investimenti effettuati a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2020 (2017, 2018, 2019 e 2020, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare), le modifiche introdotte dalla legge di bilancio 2017 hanno lasciato immutati i presupposti per poter accedere all'agevolazione, declinati nel comma 1 dell'articolo 5 del decreto attuativo - Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze di concerto con il Ministro dello Sviluppo Economico del 27 maggio 2015.

In altri termini, la spesa complessiva per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo, effettuata nel periodo d'imposta in relazione al quale si intende fruire

dell'agevolazione, deve essere pari almeno a 30.000 euro su base annua e la stessa deve eccedere *"la media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015"*.

Come chiarito al paragrafo 2.1 della circolare 27 aprile 2017, n. 13/E, la determinazione degli investimenti da assumere ai fini del calcolo della media di riferimento deve tenere conto del principio di "omogeneità" degli investimenti medesimi.

Più precisamente, considerata la *ratio* della misura agevolativa, che ritiene meritevoli del credito di imposta gli effettivi incrementi di spesa complessiva in attività di ricerca e sviluppo, al fine di verificare se vi è un incremento (i.e., un'eccedenza) di spesa agevolabile, il confronto va comunque fatto prendendo a riferimento la massa degli investimenti effettuati (*rectius*, delle spese ammissibili sostenute) nei periodi d'imposta rilevanti ai fini della media e la massa degli investimenti effettuati nel periodo d'imposta in relazione al quale si intende accedere al beneficio, a prescindere dalla circostanza che le spese sostenute nei periodi della media e quelle sostenute nel periodo in cui si intende beneficiare dell'agevolazione appartengano a categorie diverse tra quelle ammesse al credito di imposta.

Il suddetto principio di omogeneità, in ossequio alla logica incrementale che caratterizza l'incentivo in esame, vale anche in relazione a tutte le possibili configurazioni che l'attività di ricerca agevolabile può assumere (i.e., interna, commissionata a soggetti residenti, svolta su commissione di soggetti esteri).

Al riguardo, la citata circolare n. 13/E del 2017, con riferimento all'ipotesi in cui un'impresa residente, oltre all'esecuzione di contratti di ricerca su commissione - sia con controparti estere, che con controparti residenti - si trovi ad effettuare anche investimenti in proprio per attività di ricerca e sviluppo, ha precisato, al paragrafo 2.2, che *"a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016, i soggetti che, oltre ad effettuare investimenti in proprio, svolgano anche attività di ricerca per committenti non residenti, possono accedere al beneficio se la spesa complessiva per gli investimenti in attività di ricerca (propria e/o per committenti non residenti) eccede la media eventualmente rideterminata al fine di tenere conto dei costi sostenuti per le commesse estere nel triennio (o nel minor periodo) di riferimento"*.

Tale precisazione va intesa nel senso che, nel rispetto del principio di omogeneità, a decorrere dal periodo d'imposta di entrata in vigore della nuova norma contenuta nel comma 1-bis, i soggetti che effettuano attività di ricerca e sviluppo sono tenuti a calcolare la media

storica tenendo conto di tutti i costi ammissibili sostenuti nei periodi di riferimento, ivi compresi quelli relativi alla ricerca commissionata da soggetti non residenti, a prescindere dalla circostanza che, in uno dei periodi per i quali si intende accedere all'agevolazione, l'impresa sostenga o meno costi di ricerca per commesse dall'estero.

Alla luce delle sopra esposte considerazioni, non si condivide la soluzione interpretativa della società istante e si ritiene che la media storica di Alpha S.p.A., da calcolare ai fini della misura agevolativa in esame, debba essere rideterminata tenendo conto dei costi sostenuti per le commesse dell'impresa francese.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)