

Normativa e prassi

Modifica dell'esercizio sociale: che ne è del credito per ricerca?

29 Aprile 2022

La presenza di periodi di imposta di durata diversa da quella standard di dodici mesi non deve generare effetti distorsivi - a vantaggio o a svantaggio - nel calcolo del beneficio attribuibile



Nel caso di chiusura anticipata o posticipata di uno dei periodi d'imposta agevolati, per l'attribuzione del credito d'imposta ricerca, innovazione e *design*, è necessario ragguagliare i parametri rilevanti per il meccanismo di calcolo del *bonus* alla durata effettiva del periodo agevolato, evitando disparità di trattamento rispetto ad altre imprese potenzialmente beneficiarie.

Questi il principale contenuto della **risposta n. 236** del 29 aprile 2022 dell'Agencia.

Una Srl che svolge attività di ricerca e sperimentazione nel campo dell'intelligenza artificiale è controllata, dal 5 maggio 2020, da una Spa, ai sensi dell'articolo 2359, commi 1 e 2 c.c..

Al fine di uniformare il proprio esercizio fiscale con quello della controllante, la società istante ne ha modificato la data di chiusura al 30 aprile. Pertanto, nel corso dell'anno solare 2020, saranno presenti due esercizi fiscali, uno con inizio 1° gennaio 2020 e termine 30 aprile 2020 e l'altro con inizio 1° maggio 2020 e termine 30 aprile 2021. La Srl, a fronte della modifica dell'esercizio sociale, chiede quale periodo temporale debba considerare per il calcolo del credito d'imposta ricerca, innovazione e *design*, introdotto dall'articolo 1, commi 198 della legge di bilancio 2020.

L'Agencia premette che tale norma dispone che "*per il periodo d'imposta successivo a quello in*

corso al 31 dicembre 2019, 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".

Possono accedere al nuovo credito d'imposta, che si sostituisce al credito d'imposta per investimenti in ricerca e sviluppo ex Dl n. 145/2013, tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato, incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico di appartenenza, dalla dimensione e dal regime fiscale di determinazione del reddito d'impresa, che effettuino investimenti in una delle attività ammissibili alla misura.

L'agevolazione in esame, spiega l'Agenzia:

- non concorre alla formazione del reddito d'impresa né della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive
- non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5 Tuir
- non può formare oggetto di cessione o trasferimento neanche all'interno del consolidato fiscale
- è cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza del credito d'imposta alla formazione del reddito e della base imponibile dell'Irap, non porti al superamento del costo sostenuto.

Inoltre, con riferimento all'obbligo di certificazione previsto dal comma 205, l'Agenzia evidenzia che, per il riconoscimento del credito d'imposta, l'effettivo sostenimento delle spese ammissibili deve risultare da apposita certificazione rilasciata dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti. Ai fini dei successivi controlli - osserva l'Agenzia - le imprese sono tenute a redigere e conservare una relazione tecnica che illustri le finalità, i contenuti e i risultati delle attività ammissibili svolte. Sono tenute anche ad effettuare un'apposita comunicazione al Mise affinché possano essere acquisite le informazioni necessarie per valutare l'andamento, la diffusione e l'efficacia delle misure agevolative.

In particolare, l'articolo 6 decreto Mef del 26 maggio 2020 stabilisce che, fermo restando il rispetto delle regole generali di effettività, pertinenza e congruità delle stesse, si considerano ammissibili al credito d'imposta le spese fiscalmente imputabili, in applicazione dell'articolo 109, commi 1 e 2 Tuir, al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019. In deroga a tale regola generale, viene previsto che, ai soli effetti dell'individuazione del periodo d'imposta a decorrere dal quale è possibile l'utilizzo in compensazione del credito d'imposta, le spese per la certificazione della documentazione contabile, qualora rilevanti ai sensi del citato comma 205, quinto periodo, dell'articolo 1 della citata legge n. 160/2019, si considerano imputabili allo stesso periodo

d'imposta di effettuazione degli investimenti nelle attività ammissibili.

L'agevolazione per il periodo fiscale "modificato"

Nel caso in esame, il "*periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019*" è quello compreso tra il 1° gennaio 2020 e il 30 aprile 2020, con la conseguenza che saranno agevolabili le spese in ricerca, sviluppo, innovazione e design sostenute dalla società istante in tale arco temporale.

Detta soluzione interpretativa risponde alla scelta del legislatore che individua l'ambito temporale e la cadenza applicativa della disciplina agevolativa in funzione del periodo di imposta rilevante agli effetti delle imposte sui redditi, motivo per cui in nessun caso l'anticipata chiusura del "*primo periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 2019*", come avvenuto nel caso di specie, può comportare una modifica dell'inizio del periodo di vigenza della disciplina agevolativa. Al riguardo, il legislatore prevede l'obbligo, "*in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi*", di operare il ragguaglio ad anno del limite massimo delle spese ammissibili, lasciando chiaramente intendere che, ai fini dell'applicazione della disciplina agevolativa, può assumere rilevanza anche un periodo d'imposta - "*successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019*" - avente una durata inferiore (o superiore) ai dodici mesi (*cf.* anche risoluzione n. 121/2017 e circolare n. 8/2010).

In sostanza, va attribuita rilevanza, ai fini dell'applicazione dell'agevolazione, ai singoli periodi d'imposta, a prescindere dalla durata degli stessi. A ciò, tuttavia, va aggiunto che l'arco temporale di applicazione dell'agevolazione prevista dall'articolo 3 DI n. 145/2013 corrisponde, complessivamente, a sei periodi di imposta di durata *standard* (ovvero a complessivi settantadue mesi).

Ciò posto, osserva l'Agenzia, 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 o inferiore a settantadue mesi e allo scopo di evitare ingiustificate disparità di trattamento nei confronti delle altre imprese potenzialmente beneficiarie che si trovino a poter fruire dell'incentivo per sei periodi di imposta. 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* di dodici mesi, i parametri rilevanti per il meccanismo di calcolo del credito d'imposta (importo minimo di investimenti, importo massimo del credito spettante e media storica di riferimento) dovranno essere ragguagliati alla durata effettiva del periodo agevolato. In sostanza, la presenza di periodi di

imposta di durata diversa da quella *standard* di dodici mesi non deve generare effetti distorsivi - a vantaggio o a svantaggio - nel calcolo del beneficio attribuibile.

In conclusione, con riferimento al caso di specie, considerato che "*il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019*" ha una durata di quattro mesi (1° gennaio 2020 - 31 aprile 2020), la srl potrà beneficiare dell'agevolazione anche nel successivo periodo di imposta 1° maggio 2020 - 30 aprile 2021 avendo riguardo, però, ai soli investimenti effettuati nei primi otto mesi (1° maggio 2020 - dicembre 2020).

Anche in tal caso, conclude l'Agenzia, il limite massimo delle spese ammissibili dovrà essere raggugliato alla durata effettiva del periodo agevolato.

di

Martino Verrengia

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/modifica-dellesercizio-sociale-che-ne-e-del-credito-ricerca>