

AGEVOLAZIONI

I costi di R&S su commessa estera si includono nella media

di Debora Reverberi

Con la risposta all'istanza di interpello n. 58 del 2 novembre 2018 l'Agenzia delle entrate si è pronunciata in materia di rilevanza delle spese sostenute da un'impresa commissionaria residente (o da una stabile organizzazione in Italia di impresa non residente) nell'esecuzione di un contratto di R&S stipulato con un committente non residente e privo di una stabile organizzazione in Italia ai fini del calcolo della media storica del triennio 2012-2014, in caso di assenza di attività di ricerca commissionata dall'estero nel periodo di imposta agevolabile.

L'istante è una società italiana che, nel quinquennio 2012-2016, ha realizzato attività di ricerca e sviluppo sia per conto proprio, sia su commessa di un'impresa francese.

Dal 2017 l'istante ha svolto esclusivamente attività di R&S per conto proprio, in assenza di costi sostenuti in relazione a commesse estere.

L'interpello verte sulla modalità di calcolo della media storica del triennio 2012-2014 e della conseguente spesa incrementale ai fini del credito d'imposta R&S, in relazione all'interpretazione del "principio di omogeneità dei valori comparabili": le spese per attività di ricerca commissionata dall'impresa estera e sostenute nel triennio rilevano ai fini della media o è corretto escluderle in ragione dell'assenza di ricerca commissionata dall'estero nel 2017?

La soluzione interpretativa prospettata dall'istante prevede di **non dover contemplare le spese** per attività di R&S commissionate dall'impresa estera **nel calcolo della media storica, in virtù del principio di omogeneità** dei valori comparabili, con un evidente effetto incrementale sul relativo credito d'imposta spettante nel periodo 2017.

L'Agenzia delle entrate, nella formulazione del proprio parere in risposta all'interpello, offre **un importante spunto sulla modalità applicativa del "principio di omogeneità dei valori comparabili".**

L'inclusione, fra gli investimenti ammissibili, **delle spese sostenute in relazione ad attività di ricerca e sviluppo per conto di imprese committenti estere**, anche per contratti di ricerca stipulati precedentemente e ancora in essere, **decorre dal periodo d'imposta successivo al 31 dicembre 2016**: si tratta infatti di un ampliamento dell'ambito soggettivo della disciplina agevolativa, introdotto dalla **L. 232/2016** (c.d. Legge di Bilancio 2017), con l'aggiunta del **comma 1-bis** all'[articolo 3 D.L. 145/2013](#), convertito, con modificazioni, dalla L. 9/2014.

Prima dell'entrata in vigore della modifica normativa le spese di R&S sostenute da imprese

residenti in esecuzione di contratti di ricerca stipulati con imprese non residenti e prive di stabile organizzazione in Italia **non erano ammissibili ai fini della determinazione del credito d'imposta e non rilevavano ai fini del calcolo della media storica.**

A seguito della modifica normativa, come chiarito sia al paragrafo 1.6, sia al paragrafo 2.2 della [circolare AdE 13/E/2017](#), il **soggetto commissionario residente che esegue attività di ricerca e sviluppo per conto di committenti esteri viene ora equiparato**, ai fini dell'agevolazione, **al soggetto residente che effettua investimenti in proprio** (soggetto "investitore"): nella determinazione del credito di imposta trovano dunque applicazione le medesime regole valide per le imprese residenti che effettuano investimenti in R&S.

Il "principio di omogeneità dei valori comparabili" prevede l'inclusione, nel calcolo della media storica del triennio 2012-2014, dei soli costi connessi a investimenti corrispondenti a quelli agevolabili, in relazione a tutte le configurazioni che l'attività di ricerca ammissibile può assumere.

La [circolare AdE 13/E/2017](#) al paragrafo 2.2 chiarisce che, "a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016, i soggetti che, oltre ad effettuare investimenti in proprio, svolgono 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".

L'Agenzia delle entrate, nella risposta all'interpello in esame, ha precisato la corretta modalità di applicazione del principio di omogeneità: per determinare la spesa incrementale è necessario **confrontare la massa degli investimenti effettuati** nel periodo d'imposta in cui si intende beneficiare del credito con la massa degli investimenti effettuati nel triennio 2012-2014, **a prescindere dalla circostanza che le spese sostenute nel periodo di riferimento e le spese sostenute nel triennio appartengano a differenti categorie di investimenti ammissibili.**

Ciò significa che i soggetti che effettuano R&S **sono tenuti a calcolare la media storica tenendo conto**, a prescindere dalla tipologia di investimenti ammissibili sostenuti nel periodo in cui si intende fruire del credito d'imposta, **di tutti i seguenti costi effettivamente sostenuti nel triennio** di riferimento:

- **R&S intra muros**
- **R&S extra muros**
- **R&S su commessa estera.**

In relazione alla fattispecie oggetto di interpello e alla soluzione prospettata dall'istante l'Amministrazione finanziaria ritiene dunque che **il contribuente debba rideterminare la media storica 2012-2014 considerando tutti i costi di R&S ammissibili sostenuti su commessa dell'impresa francese, anche in assenza di spese analoghe nel 2017**, non condividendo la

soluzione interpretativa dell'istante.

Special Event

L'IMPOSTAZIONE DELL'ATTIVITÀ DEL REVISORE LEGALE ATTRaverso l'ANALISI DI UN CASO OPERATIVO

[Scopri le sedi in programmazione >](#)