

## AGEVOLAZIONI

---

### ***Credito R&S e calcolo della media storica***

di Debora Reverberi

**Il calcolo del credito d'imposta R&S**, di cui al **D.L. 145/2013**, convertito con modificazioni dalla **L. 9/2014** e integralmente sostituito dall'[articolo 1, comma 35, L. 190/2014](#) (c.d. Legge di Stabilità 2015), è stato sin dagli albori fondato sul **metodo incrementale**, criterio ad oggi applicabile anche alle spese sostenute nel periodo d'imposta 2020.

**Una proposta di sostituzione del metodo di calcolo incrementale col metodo di calcolo volumetrico** è emersa dal tavolo su “Transizione 4.0” tenutosi fra Mise e associazioni di imprese italiane.

**L'approccio incrementale**, definito all'[articolo 5, comma 2, D.M. 27.05.2015](#), prevede che il credito spettante venga **quantificato sulla “spesa incrementale complessiva” sostenuta nel periodo di riferimento**: pertanto occorre procedere alla corretta quantificazione del valore (la media storica) da raffrontare con l'importo degli investimenti realizzati in ciascun periodo di imposta e in relazione al quale si intende fruire dell'agevolaione.

**Il valore di riferimento consiste nella media aritmetica degli investimenti realizzati nei tre periodi di imposta precedenti a quello di prima applicazione dell'agevolaione** ovvero, per le imprese con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, il 2015: trattasi dunque della **media calcolata su un orizzonte temporale fisso, il triennio 2012-2014, comprensiva dei periodi di imposta in cui tali costi non sono stati sostenuti**.

Qualora l'impresa risultasse **in attività da meno di tre periodi d'imposta** antecedenti la data di entrata in vigore della disciplina, la media degli investimenti in R&S **va calcolata sul minor periodo a decorrere dalla costituzione**, sommando gli investimenti effettuati negli esercizi di attività e dividendo il risultato per il numero delle annualità di attività nel triennio, **senza operare alcun ragguaglio**, in base all'[articolo 5, comma 2, D.M. 27.05.2015](#), richiamato dalla [circolare AdE 5/E/2016](#).

Come precisato dalla [circolare AdE 13/E/2017](#), nella fattispecie particolare in cui **l'impresa sia costituita alla fine del 2014 con primo periodo d'imposta “lungo”, il primo esercizio agevolabile sarà quello chiuso al 31.12.2015**, in deroga alla regola generale dell'[articolo 3 D.M. 27.05.2015](#) che definisce l'ambito applicativo temporale **“a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014”**.

La quantificazione della media di riferimento deve avvenire, come precisato dalla [circolare AdE 5/E/2016](#), nel rispetto del **principio di omogeneità dei valori**, ossia tenendo conto

esclusivamente degli investimenti appartenenti alle medesime tipologie di quelli indicati come agevolabili dall'[articolo 4, comma 1, D.M. 27.05.2015](#).

**La corretta applicazione del principio di omogeneità dei valori prevede**, come precisato dall'Agenzia delle entrate nella [risposta all'interpello n. 58 del 02.11.2018](#), **che la quantificazione della spesa incrementale avvenga confrontando la massa degli investimenti effettuati nel periodo d'imposta in cui si intende beneficiare del credito con la massa degli investimenti plessi del 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.**

Eventuali modifiche normative alle categorie di spese ammissibili comportano in generale **un ricalcolo della media di riferimento**: è il caso ad esempio delle modifiche apportate dall'[articolo 1, commi 70-72, L. 145/2018](#) (c.d. Legge di Bilancio 2019).

A decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2018 **l'introduzione di una nuova categoria di spese ammissibili**, i costi sostenuti per l'acquisto di materiali, forniture e altri prodotti analoghi direttamente impiegati nelle attività di R&S, anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota relativi alle fasi della ricerca industriale e dello sviluppo sperimentale, **comporta la necessità di ricalcolare il parametro storico aggiungendo i medesimi costi sostenuti nel triennio 2012-2014**.

Per espressa previsione normativa, **è consentita all'impresa la facoltà di rinunciare a tale inclusione nell'ipotesi in cui ne derivi una riduzione dell'eccedenza agevolabile**.

Per contro, **la rimodulazione al 25% o 50% delle aliquote associate alle categorie di spese ammissibili**, applicabile dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2018, **non comporta l'onere di ricalcolo della media storica, in virtù dell'introduzione di un nuovo criterio di calcolo**, che opera direttamente sull'intera eccedenza agevolabile con aliquote diversificate in ragione dell'incidenza percentuale di ciascuna categoria di spesa sull'ammontare complessivo.

Ai fini della corretta quantificazione della media storica di raffronto è poi fondamentale ricostruire la storia dell'impresa, con particolare riguardo al caso di **operazioni di riorganizzazione aziendale che abbiano determinato, con la continuità dell'attività imprenditoriale, l'attribuzione della media di riferimento in capo ad un soggetto diverso da quello che ha sostenuto i costi**.

Al riguardo la [circolare AdE 10/E/2018](#) disciplina **la corretta modalità di calcolo del credito R&S in presenza delle seguenti operazioni straordinarie**:

- trasformazione;
- fusione;
- scissione;

- conferimento d'azienda o di ramo d'azienda;
- affitto d'azienda e cessione d'azienda, per cui si intendono valevoli le medesime disposizioni del conferimento e della scissione.

**Gli obblighi documentali**, previsti dall'[articolo 7, comma 5, D.M. 27.05.2015](#), riguardano anche gli investimenti pregressi inclusi nel calcolo della media.

Come precisato dal paragrafo 7 della [circolare AdE 5/E/2016](#) e ribadito al paragrafo 4.9.4 della [circolare 13/E/2017](#), l'impresa deve conservare, in relazione al calcolo della media:

- **la documentazione contabile e le relazioni richieste a supporto delle spese pregresse** che rientrano nel calcolo della media, idonee a dimostrare l'ammissibilità, l'effettività e l'inerenza delle spese sostenute;
- **un prospetto riepilogativo** integrativo alla documentazione contabile, **che deve riepilogare analiticamente i costi sostenuti nel triennio 2012-2014 ricollegandoli esplicitamente e distintamente a singole fasi di attività di R&S o a singoli progetti o programmi.**

Seminario di specializzazione

## IL BILANCIO 2019: LE IMPLICAZIONI DEL NUOVO CODICE DELLA CRISI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)