

CIRCOLARE N. 16
16 GIUGNO 2008

**Credito d'imposta per attività di R&S ex art.
1 commi da 280 a 284 legge n. 296/2006
("Finanziaria 2007") – Circolare Agenzia
Entrate 13 giugno 2008, n. 46/E**

© Copyright 2008 Acerbi & Associati®

1. Provvedimenti

L'articolo 1, commi da 280 a 284, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria 2007), come modificato dall'art. 1, comma 66, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008), ha istituito un credito d'imposta in favore delle imprese per lo svolgimento di attività di ricerca industriale e sviluppo precompetitivo a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2006 e fino alla chiusura del periodo di imposta in corso alla data del 31 dicembre 2009. Il credito d'imposta è pari al 10 per cento dei costi sostenuti, elevato al 40 per cento qualora i costi siano riferiti a contratti stipulati con università ed enti pubblici di ricerca (comma 280). I costi ammissibili non possono superare l'importo di 50 milioni di euro per ciascun periodo d'imposta.

Con decreto del Ministro dello sviluppo economico di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze n. 76 del 28 marzo 2008, pubblicato nella G.U. m. 92 del 18 aprile 2008, previsto al comma 283 dell'art. 1 della legge n. 296/2006, è stato adottato il regolamento recante "disposizioni per l'adempimento degli obblighi di comunicazione a carico delle imprese, per le modalità di accertamento e verifica delle spese per il credito d'imposta inerente le attività di ricerca e di sviluppo" (di seguito indicato anche semplicemente come il "decreto" o "decreto ricerca").

2. La Circolare Agenzia Entrate 13 giugno 2008, n. 46/E

L'agenzia delle entrate, con circolare 13 giugno 2008, n. 46/E, resta disponibile nel proprio sito al pubblico il successivo giorno 14 (sabato ...), alla vigilia del pagamento delle imposte sui redditi (il termine scade oggi, 16 giugno ... ogni commento appare superfluo), strutturata nell'ormai spesso consueto schema "domanda-risposta" (i riferimenti via via sotto riportati sono proprio la numerazione delle domande nella circolare), interviene fornendo taluni chiarimenti sulla materia. In particolare, con riferimento alla clientela dello Studio, appaiono interessanti le seguenti precisazioni fornite dall'Agenzia, in particolare quella di cui al punto 2.1. riguardo alle "attività ammissibili al credito d'imposta", ove si precisa l'irrelevanza ai fini dell'agevolazione delle attività cd. di "innovazione organizzativa" e "innovazione di processo". Alla luce della a volte "facilità", al fine di ottenere benefici fiscali, con cui è attribuita la qualificazione di "ricerca e sviluppo" a ordinarie innovazioni organizzative e di processi produttivi, distributivi, logistici ecc., si consiglia di porre estrema attenzione a tal riguardo.

1.5. Attività di ricerca commissionata a società del gruppo

D. Come si considerano le attività di ricerca commissionate ad altra società del medesimo gruppo?

R. I commi da 280 a 283 e il decreto ricerca riconoscono il credito d'imposta in relazione ai costi sostenuti per attività di ricerca e sviluppo, siano queste direttamente svolte dal beneficiario oppure commissionate a terzi, purchè le dette attività rientrino tra quelle indicate all'articolo 2 del decreto ricerca. Non vi sono preclusioni in merito all'eventualità che la ricerca venga commissionata ad altra società del medesimo gruppo. Ciò premesso occorre precisare che l'articolo 4, comma 1, lettera d) del decreto ricerca ammette al credito d'imposta i costi, nella misura congrua e pertinente, riguardanti "la ricerca contrattuale ... nell'ambito di un'operazione effettuata alle normali condizioni di mercato e che non comporti elementi di collusione". Pertanto, è ammesso il corrispettivo dell'attività di ricerca, compreso il "mark-up" addebitato dalla società che svolge l'attività di ricerca alla società committente cui è trasferito il risultato della ricerca stessa, nei limiti dell'importo praticato alle normali condizioni di mercato. Nell'eventualità che più società affidino ad altra società del gruppo l'effettuazione di un progetto mirato di ricerca, i costi della ricerca sono ammissibili in capo

a ciascuna società committente in base a criteri oggettivi che tengono conto della partecipazione di ciascuna di esse alle spese e ai risultati della ricerca.

2.1 Attività di ricerca e sviluppo ammissibili

D. Quali attività rientrano nel campo di applicazione dell'agevolazione? ...

R. Il comma 280 prevede l'attribuzione di un credito di imposta commisurato ai costi sostenuti "per attività di ricerca industriale e di sviluppo precompetitivo, in conformità alla vigente disciplina comunitaria in materia". L'articolo 2 del decreto ricerca specifica le attività di ricerca e sviluppo ammissibili. Ad evitare possibili problematiche interpretative legate all'utilizzo di termini di significato non univoco per l'ordinamento nazionale e per l'ordinamento comunitario, l'articolo 2 del decreto ricerca elenca analiticamente alle lettere a), b), e c) le tipologie di attività di ricerca e sviluppo ammissibili mutuando le "Definizioni" recate dal paragrafo 2.2. della disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione (2006/C 323/01) relative, rispettivamente alla "ricerca fondamentale" (lettera e), "ricerca industriale" (lettera f) e "sviluppo sperimentale" (lettera g). Il predetto riferimento alla conformità alla vigente disciplina comunitaria in materia induce a ritenere non ammissibili le attività riconducibili a "Definizioni" recate dal medesimo paragrafo 2.2. diverse da quelle sopra richiamate. Pertanto, le attività rientranti nella "innovazione del processo" e nella "innovazione organizzativa" come definite dal paragrafo 2.2. lettere i) e j) della disciplina comunitaria non sono ammissibili. Per "innovazione del processo", in particolare, si intende "l'applicazione di un metodo di produzione o di distribuzione nuovo o sensibilmente migliorato (inclusi cambiamenti significativi nelle tecniche, nelle attrezzature e/o nel software). ..." (lettera i). Per "innovazione organizzativa" si intende "l'applicazione di un nuovo metodo organizzativo nelle pratiche commerciali dell'impresa, nell'organizzazione del luogo di lavoro o nelle relazioni esterne dell'impresa. ..." (lettera j). Ciò premesso, fermo restando il carattere automatico del credito d'imposta in esame, l'ulteriore indagine riguardante la effettiva riconducibilità di specifiche attività aziendali (quali, ad esempio, la realizzazione di un dato campionario da parte di un'azienda del settore tessile, lo sviluppo di una data molecola da parte di un'azienda nel settore chimico-farmaceutico) ad una delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili, elencate analiticamente dall'articolo 2 del decreto ricerca, si ritiene comporti "valutazioni di carattere tecnico" che, come si desume dall'articolo 6 del decreto ricerca, involgono la competenza del Ministero dello sviluppo economico.

3.3 Trattamento contabile dei costi

D. Nel decreto ricerca non si fa riferimento al bilancio. Ciò significa che il trattamento contabile dei costi non ha influenza sull'ammissibilità?

R. Sono ammissibili al credito d'imposta i costi sostenuti per le attività di ricerca e sviluppo che rientrano tra quelli indicati all'articolo 4, comma 1, del medesimo decreto ricerca, assunti nella misura prevista dai successivi commi da 2 a 5. I costi come sopra determinati sono ammissibili indipendentemente dal trattamento contabile e, quindi, dalla eventuale capitalizzazione degli stessi. Ai fini del credito d'imposta è ininfluente, in particolare, il trattamento contabile dei costi sostenuti per attività di ricerca e sviluppo diversi da quelli correlati alla ricerca c.d. "di base" comunque imputati a conto economico. In ogni caso, ai sensi dell'articolo 5 del decreto ricerca, i costi ammissibili sulla base dei quali è determinato l'importo del credito d'imposta devono essere indicati a pena di decadenza nel prospetto di cui all'apposita sezione del quadro RU del modello UNICO 2008.

3.5 Rilevanza della deduzione IRAP

D. Qualora sul costo sostenuto per il personale addetto alla ricerca e sviluppo venga chiesta l'agevolazione IRAP, come si determina il costo ammissibile di riferimento per il credito d'imposta?

R. La deduzione dalla base imponibile IRAP del costo del personale addetto alla ricerca e sviluppo, disciplinata dall'articolo 11, comma 1, numero 5) del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, non costituisce un aiuto di Stato. L'articolo 4, comma 1, lettera a), del decreto ricerca considera ammissibili al credito d'imposta i costi, nella misura congrua e pertinente, riguardanti "il personale, limitatamente a ricercatori e tecnici, purché impegnati nell'attività di ricerca e sviluppo". Il successivo comma 2 precisa al riguardo che "viene preso in considerazione il costo aziendale del personale dipendente, compreso quello assunto con contratto "a progetto", in rapporto all'effettivo impiego per le attività di ricerca e sviluppo". Per quanto detto si ritiene che il credito d'imposta in esame sia compatibile con la deduzione IRAP del costo del personale addetto alla ricerca e sviluppo e che il costo di riferimento su cui calcolare il credito di imposta in esame sia costituito dalla retribuzione e dai contributi a carico dell'impresa, commisurate all'effettivo impiego per le attività di ricerca e sviluppo, al lordo del risparmio d'imposta derivante dalla deduzione del costo dalla base imponibile IRAP.

4. Documentazione da predisporre

4.1 Personale impiegato nel 2007

D. La previsione del decreto riguardante la documentazione attestante l'effettività della spesa per il personale deve essere applicata anche per l'anno 2007?

R. La documentazione richiesta dall'articolo 6, comma 2, del decreto ricerca deve essere predisposta anche per l'anno 2007. Ai sensi del successivo comma 3 tale documentazione, da predisporre annualmente entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi, deve essere altresì controfirmata dai soggetti ivi specificati. Considerato che il decreto ricerca è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 92 del 18 aprile 2008, non si ritiene possibile penalizzare le imprese che hanno svolto attività di ricerca nel 2007 senza conoscere le esatte modalità di rendicontazione della stessa ivi previste. Pertanto la compilazione dei "fogli di presenza nominativi riportanti per ciascun giorno le ore impiegate nell'attività di ricerca e sviluppo, firmati dal legale rappresentante dell'impresa beneficiaria, ovvero dal responsabile dell'attività di ricerca e sviluppo;" prevista dall'articolo 6, comma 2, lettera a), può essere sostituita da un documento riepilogativo che, in modo analogo a quanto previsto dalle successive lettere b) e c) per altre categorie di costi, riporti le ore impiegate nell'attività di ricerca e sviluppo, firmato dal legale rappresentante ovvero dal responsabile dell'attività di ricerca e sviluppo, e controfirmato da un professionista indicato nell'articolo 6, comma 3. Rimane comunque ferma la dimostrazione dell'ammissibilità e dell'effettività dei costi sostenuti ai sensi dell'articolo 6, comma 2, del decreto ricerca.

5.1 Utilizzo del credito d'imposta

D. Come si utilizza il credito d'imposta maturato nel 2007 e come si coordina con la limitazione alla compensazione prevista dalla finanziaria 2008?

R. Il credito d'imposta, da indicare a pena di decadenza nella dichiarazione dei redditi (sezione XVI del quadro RU di UNICO 2008), non può essere chiesto a rimborso ed è utilizzabile, come specificato al comma 282, ai fini dei versamenti delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive dovute per il periodo di imposta in cui le spese di cui al comma 280 sono state sostenute; l'eccedenza è utilizzabile in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni, a decorrere dal mese successivo al termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta con riferimento al quale il credito è concesso. I soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare possono utilizzare il credito d'imposta relativo ai costi sostenuti nel 2007:

- a scomputo del versamento delle somme dovute ai fini IRPEF, IRES e IRAP a saldo per lo stesso 2007;
- in compensazione con il modello F24 ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997, a decorrere dal mese di ottobre 2008, dato che l'articolo 3, commi

da 3 a 5, del decreto-legge 3 giugno 2008, n. 97, ha prorogato al 30 settembre 2008 i termini di presentazione delle dichiarazioni dei redditi.

I medesimi soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare possono utilizzare il credito d'imposta relativo ai costi sostenuti nel 2008:

- a scomputo del versamento delle somme dovute in acconto e a saldo per lo stesso 2008;
- in compensazione con il modello F24 ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997, a decorrere dal mese successivo al 31 luglio 2009 (termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi), quindi a decorrere dal mese di agosto 2009.

In ordine al limite all'utilizzo dei crediti d'imposta, l'articolo 1, comma 53 della legge 27 dicembre n. 244 (legge finanziaria 2008) ha previsto che "a partire dal 1 gennaio 2008, anche in deroga alle disposizioni previste dalle singole leggi istitutive, i crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi possono essere utilizzati nel limite annuale di 250.000 euro. L'ammontare eccedente e' riportato in avanti anche oltre il limite temporale eventualmente previsto dalle singole leggi istitutive ed e' comunque compensabile per l'intero importo residuo a partire dal terzo anno successivo a quello in cui si genera l'eccedenza". Il medesimo comma 53, tuttavia, specifica che il limite di utilizzo di 250.000 euro "... non si applica al credito d'imposta di cui all'articolo 1, comma 280, della legge 27 dicembre 2006, n. 296;". Il credito d'imposta maturato ai sensi del comma 280, pertanto, puo' essere fruito senza la suddetta limitazione.