



*Roma, 17 aprile 2009*

*Direzione Centrale Normativa e Contenzioso*

***OGGETTO: Decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito con  
modificazioni dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2 – Credito di  
imposta per le attività di ricerca e sviluppo***

**INDICE**

<b>PREMESSA .....</b>	<b>3</b>
<b>1. MONITORAGGIO DEI CREDITI D'IMPOSTA .....</b>	<b>3</b>
<b>2. CREDITO D'IMPOSTA PER ATTIVITÀ DI RICERCA E SVILUPPO..</b>	<b>5</b>
<b>2.1 Monitoraggio del credito d'imposta.....</b>	<b>5</b>
<b>2.2 Attività di ricerca avviate prima del 29 novembre 2008.....</b>	<b>7</b>
<b>2.3 Attività di ricerca avviate dal 29 novembre 2009 .....</b>	<b>9</b>
<b>2.4 Avvio dell'attività di ricerca .....</b>	<b>11</b>
<b>2.5 Committenti non residenti .....</b>	<b>12</b>
<b>2.6 Obblighi di comunicazione.....</b>	<b>15</b>
<b>2.7 Compilazione e inoltro del formulario.....</b>	<b>17</b>
<b>2.8 Cumulo con altre agevolazioni .....</b>	<b>19</b>

## **PREMESSA**

Il decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito con modificazioni dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2 (nel seguito *decreto*), all'articolo 29, commi da 1 a 5, reca disposizioni riguardanti il monitoraggio e la fruizione dei crediti d'imposta esistenti.

In particolare:

- il comma 1 estende il monitoraggio dei crediti d'imposta previsto dall'articolo 5 del decreto-legge n. 138 del 2002, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 178 del 2002, a tutti i crediti d'imposta esistenti alla data di entrata in vigore del *decreto*, demandandone l'attuazione a decreti del Ministro dell'economia e delle finanze;
- i commi da 2 a 5, regolano in modo specifico la fruizione del credito di imposta per i costi sostenuti per attività di ricerca e sviluppo (nel seguito *credito d'imposta per la ricerca*), disciplinato dall'articolo 1, commi da 280 a 283, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria 2007) e dal regolamento di attuazione adottato con il decreto del Ministro dello sviluppo economico di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze del 28 marzo 2008, n. 76.

Il *credito d'imposta per la ricerca* è inoltre interessato dalla norma interpretativa recata dall'articolo 17, comma 2, del *decreto* riguardante l'attività di ricerca e sviluppo svolta per conto di imprese committenti non residenti.

## **1. MONITORAGGIO DEI CREDITI D'IMPOSTA**

L'articolo 29 del *decreto* prevede, al comma 1, che “*Le disposizioni di cui ai commi 1 e 2, dell'articolo 5, del decreto legge 8 luglio 2002, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 8 agosto 2002, n. 178, sul monitoraggio dei crediti d'imposta si applicano anche con riferimento a tutti i crediti d'imposta vigenti alla data di entrata in vigore del presente decreto tenendo presente gli oneri finanziari previsti in relazione alle disposizioni medesime*”.

L'articolo 5 del citato decreto legge n. 138 del 2002 dispone che:

*“1. I crediti di imposta previsti dalle vigenti disposizioni di legge sono integralmente confermati e ... possono essere fruiti entro i limiti degli oneri finanziari previsti in relazione alle disposizioni medesime. I soggetti interessati hanno diritto al credito di imposta fino all'esaurimento delle risorse finanziarie.*

*2. Con uno o più decreti del Ministro dell'economia e delle finanze di natura non regolamentare sono stabilite, per ciascun credito di imposta, la data di decorrenza della disposizione di cui al comma 1 nonché le modalità per il controllo dei relativi flussi. Con decreto interdirigenziale da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, è comunicato l'avvenuto esaurimento delle risorse disponibili. A decorrere dalla data di pubblicazione del decreto di cui al periodo precedente i soggetti interessati non possono più fruire di nuovi crediti di imposta i cui presupposti si sono realizzati successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto. Non si applicano interessi e sanzioni nei confronti dell'interessato che utilizzi un credito di imposta dopo la pubblicazione del decreto interdirigenziale di cui al secondo periodo, purché entro trenta giorni dalla data di pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale ed entro lo stesso termine avvenga la spontanea restituzione degli importi indebitamente utilizzati”.*

Il combinato disposto degli articoli 29, comma 1, del *decreto* e 5, comma 1, del d.l. n. 138 del 2002, richiamati in precedenza, afferma il principio secondo cui i crediti d'imposta previsti da disposizioni vigenti al 29 novembre 2008, data di entrata in vigore del *decreto*, possono essere fruiti entro i limiti degli oneri finanziari previsti dalle disposizioni medesime.

Il comma 2 dell'articolo 2 del d.l. n. 138 del 2002 demanda l'individuazione della data di decorrenza delle disposizioni richiamate e delle modalità di controllo dei crediti di imposta a decreti del Ministro dell'economia e delle finanze.

Ne consegue che ciascun credito d'imposta può continuare ad essere fruito secondo le ordinarie regole allo stesso applicabili, fino alla data di decorrenza della diversa modalità di fruizione eventualmente introdotta dai

suddetti decreti ministeriali (cfr. circolare n. 8/E del 13 marzo 2009, paragrafo 10.2).

In deroga alle menzionate disposizioni il *credito d'imposta per la ricerca* è regolato direttamente dalle particolari disposizioni dettate dai commi da 2 a 5 dell'articolo 29 del *decreto* nel seguito esaminate.

## **2. CREDITO D'IMPOSTA PER ATTIVITÀ DI RICERCA E SVILUPPO**

### **2.1 Monitoraggio del credito d'imposta**

L'articolo 29, comma 2, del *decreto* stabilisce al primo periodo l'importo degli stanziamenti nel bilancio dello Stato destinati al finanziamento del *credito d'imposta per la ricerca* “*pari a 375,2 milioni di euro per l'anno 2008, a 533,6 milioni di euro per l'anno 2009, a 654 milioni di euro per l'anno 2010 e a 65,4 milioni di euro per l'anno 2011*”.

Al secondo periodo dispone che la fruizione del credito d'imposta per la ricerca sia regolata, a decorrere dall'anno 2009, secondo la particolare procedura di prenotazione e assegnazione delle risorse indicata alle lettere a) e b) del comma 2 e ai successivi commi 3 e 4 del medesimo articolo 29 del *decreto*.

In particolare, il secondo periodo del comma 2 disciplina l'avvio della procedura di monitoraggio del *credito d'imposta per la ricerca* statuendo che “*A decorrere dall'anno 2009, al fine di garantire congiuntamente la certezza delle strategie di investimento, i diritti quesiti, nonché l'effettiva copertura finanziaria, la fruizione del credito d'imposta suddetto è regolata come segue:*

*a) per le attività di ricerca che, sulla base di atti o documenti aventi data certa, risultano già avviate prima della data di entrata in vigore del presente decreto, i soggetti interessati inoltrano per via telematica alla Agenzia delle entrate, entro trenta giorni dalla data di attivazione della procedura di cui al comma 4 [rectius: comma 5<sup>1</sup>], a pena di decadenza dal contributo, un apposito formulario approvato dal Direttore della predetta Agenzia; l'inoltro del*

---

<sup>1</sup> Il comma 5, come modificato dalla legge di conversione, dispone che “*Il formulario per la trasmissione dei dati ... è approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate .... Entro 30 giorni dalla data di adozione del provvedimento è attivata la procedura per la trasmissione del formulario*”.

*formulario vale come prenotazione dell'accesso alla fruizione del credito d'imposta;*

*b) per le attività di ricerca avviate a partire dalla data di entrata in vigore del presente decreto, la compilazione del formulario da parte dei soggetti interessati ed il suo inoltro per via telematica alla Agenzia delle entrate vale come prenotazione dell'accesso alla fruizione del credito d'imposta successiva a quello di cui alla lettera a)".*

La procedura di monitoraggio dettata dalle norme richiamate regola “A decorrere dall'anno 2009 ... la fruizione del credito d'imposta”.

Per “*fruizione del credito d'imposta*” si intende ai sensi del comma 282 dell'articolo 1 della legge finanziaria 2007:

- l'utilizzo in compensazione “interna” - da esporre nel modello di dichiarazione “Unico” - 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 sono state sostenute, e
- l'utilizzo in compensazione, per l'eccedenza, 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.

Stante la decorrenza dall'anno 2009 della procedura di monitoraggio in argomento, il *credito d'imposta per la ricerca* utilizzato con le modalità anzidette entro il 31 dicembre 2008, anche dai soggetti con periodo di imposta non coincidente con l'anno solare, si considera validamente fruito.

Più in particolare, si considera validamente fruito, in assenza di prenotazione, il *credito d'imposta per la ricerca*:

- maturato nel periodo d'imposta 2007 ed utilizzato entro il 31 dicembre 2008 sia in compensazione “interna”, in sede di dichiarazione dei redditi e IRAP, sia in compensazione “esterna” mediante modello F24 a decorrere dal mese di ottobre 2008;

- maturato nel periodo d'imposta 2008 ed utilizzato entro il 31 dicembre 2008 per i versamenti in acconto dell'imposta sui redditi e dell'IRAP per il periodo d'imposta 2008.

Di converso, è subordinato all'assenso dell'Agenzia delle entrate, da comunicare secondo la procedura nel seguito descritta, l'utilizzo del *credito d'imposta per la ricerca*:

- maturato nei periodi d'imposta 2007 e 2008, in relazione a spese per attività di ricerca sostenute nei medesimi periodi d'imposta, non ancora utilizzato al 31 dicembre 2008;
- maturato a decorrere dal 1° gennaio 2009.

In ordine alla procedura da seguire per la prenotazione e assegnazione delle risorse destinate al finanziamento del *credito d'imposta per la ricerca* l'articolo 29, commi da 2 a 4, del *decreto* distingue tra:

- a) attività di ricerca avviate prima del 29 novembre 2008, data di entrata in vigore del *decreto*;
- b) attività di ricerca avviate a partire dal 29 novembre 2008.

## **2.2 Attività di ricerca avviate prima del 29 novembre 2008**

L'articolo 29, comma 2, lettera a), del *decreto* stabilisce che per le attività di ricerca già avviate prima del 29 novembre 2008 i soggetti interessati inoltrano per via telematica alla Agenzia delle entrate, entro 30 giorni dalla data di attivazione della procedura, a pena di decadenza dal contributo, il *formulario* approvato dal Direttore dell'Agenzia delle entrate.

L'individuazione della attività di ricerca già avviate deve avvenire, ai sensi della citato articolo 29, comma 2, lettera a), del *decreto*, "*sulla base di atti o documenti aventi data certa*"; per specifiche indicazioni al riguardo si rinvia al paragrafo 2.4.

La presentazione del formulario da parte dei soggetti interessati vale come prenotazione dell'accesso alla fruizione del credito d'imposta con diritto di precedenza su quello relativo ad attività avviate a partire dal 29 novembre 2008.

Il trattamento dei formulari presentati all'Agenzia delle entrate e l'assenso all'utilizzo del credito d'imposta sono disciplinati dal comma 3 del decreto secondo cui *“L'Agenzia delle entrate, sulla base dei dati rilevati dai formulari pervenuti, esaminati rispettandone rigorosamente l'ordine cronologico di arrivo, comunica telematicamente e con procedura automatizzata ai soggetti interessati:*

*a) relativamente alle prenotazioni di cui al comma 2, lettera a), esclusivamente un nulla-osta ai soli fini della copertura finanziaria; la fruizione del credito di imposta è possibile nell'esercizio in corso ovvero, in caso di esaurimento delle risorse disponibili in funzione delle disponibilità finanziarie, negli esercizi successivi;...”.*

Pertanto, la fruizione del *credito d'imposta per la ricerca* è subordinata alla comunicazione del nulla osta da parte dell'Amministrazione finanziaria e può avvenire secondo le modalità previste dal comma 282 dell'articolo 1 della legge finanziaria 2007, in precedenza richiamate, a partire dall'anno cui si riferiscono le disponibilità finanziarie indicate nel nulla-osta stesso.

Ad esempio, il soggetto che in relazione a spese sostenute nel 2007 ed indicate nella relativa dichiarazione dei redditi modello Unico riceve il nulla-osta per la fruizione del credito d'imposta a decorrere dal 2009 (anno cui si riferiscono le disponibilità finanziarie indicate nel nulla osta) potrà utilizzare detto credito d'imposta direttamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997, essendo decorso il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta 2007.

Il soggetto che in relazione a spese sostenute nel 2008 – da indicare nella relativa dichiarazione dei redditi modello Unico - riceve il nulla-osta per la fruizione del credito d'imposta a decorrere dal 2009 (anno cui si riferiscono le disponibilità finanziarie indicate nel nulla osta) potrà utilizzare detto credito d'imposta per il versamento delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive dovute per il periodo di imposta 2008, in cui le spese sono state sostenute, e in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto



legislativo n. 241 del 1997, a partire dal mese di ottobre 2009, mese successivo al termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta 2008.

### **2.3 Attività di ricerca avviate dal 29 novembre 2009**

L'articolo 29, comma 2, lettera b), del *decreto* stabilisce che per le attività di ricerca avviate dal 29 novembre 2008 la presentazione del formulario all'Agenzia delle entrate da parte dei soggetti interessati vale come prenotazione dell'accesso alla fruizione del credito d'imposta successiva a quella presentata per le attività di ricerca avviate prima del 29 novembre 2008 - cui, come detto, è attribuita la precedenza - e quindi nei limiti degli stanziamenti annuali residui dopo che siano state soddisfatte le richieste relative alle attività di ricerca avviate prima del 29 novembre 2009 di cui alla lettera a).

In base al successivo comma 3, lettera b), l'Agenzia delle entrate esamina i formulari pervenuti secondo l'ordine cronologico di arrivo e comunica telematicamente e con procedura automatizzata ai soggetti interessati:

- 1) la certificazione dell'avvenuta presentazione del formulario, e
- 2) la certificazione dell'avvenuto inserimento nella graduatoria in base all'ordine cronologico di presentazione.

Entro novanta giorni successivi alla certificazione dell'avvenuto inserimento nella graduatoria l'Agenzia comunica ai soggetti interessati “... *l'eventuale diniego, in ragione della capienza. In mancanza del diniego, l'assenso si intende fornito decorsi novanta giorni dalla data di comunicazione della certificazione*” di cui al punto 2).

Resta inteso che, nei limiti delle risorse disponibili, l'Agenzia delle entrate comunicherà ai soggetti interessati – entro il medesimo termine di novanta giorni decorrenti dalla certificazione dell'avvenuto inserimento nella graduatoria – l'assenso all'utilizzo del credito d'imposta con l'indicazione dell'anno cui si riferiscono le disponibilità finanziarie.

L'articolo 29, comma 4, del *decreto* prevede che i soggetti che hanno

avviato l'attività di ricerca a partire dal 29 novembre 2008 *“espongono nel formulario secondo la pianificazione scelta, l'importo delle spese agevolabili da sostenere, a pena di decadenza dal beneficio, entro l'anno successivo a quello di accoglimento della prenotazione e, in ogni caso, non oltre la chiusura del periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2009”*.

Ciò significa che le spese per le attività di ricerca dovranno essere comunque sostenute entro la chiusura del periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2009, termine finale dell'agevolazione stabilito dal comma 280 dell'articolo 1 della legge finanziaria 2007.

L'articolo 29, comma 4, secondo periodo, del *decreto* prevede che *“L'utilizzo del credito d'imposta per il quale è comunicato il nulla osta è consentito fatta salva l'ipotesi di incapacienza, esclusivamente entro il sesto mese successivo al termine di cui al primo periodo e, in ogni caso, nel rispetto di limiti massimi pari, in progressione, al 30 per cento nell'anno di presentazione dell'istanza e, per la residua parte, nell'anno successivo”*.

Al riguardo si ritiene che il secondo periodo del comma 4 in esame, in quanto richiama il primo periodo del medesimo comma, si riferisca esclusivamente all'utilizzo del credito d'imposta richiesto per le attività di ricerca avviate a partire dal 29 novembre 2008, data di entrata in vigore del *decreto*.

L'assenso all'utilizzo del credito, esplicito o per effetto del silenzio assenso, finanziato con le risorse disponibili per il 2009 consente al contribuente di utilizzare il predetto credito entro il sesto mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2009.

In particolare, nel caso di periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, il credito maturato in relazione a spese sostenute nel 2009 e finanziato con risorse disponibili per il medesimo 2009 può essere utilizzato nella misura massima del 30 per cento entro il 31 dicembre 2009 e per la restante parte entro il 30 giugno 2010, fatta salva l'ipotesi in cui il credito non trovi capienza nelle imposte dovute dal contribuente risultanti dalle dichiarazioni dei redditi e IRAP relative al medesimo periodo d'imposta 2009; il credito maturato in relazione a

spese sostenute nel 2009 e finanziato con risorse disponibili per il 2010 può essere utilizzato nella misura massima del 30 per cento entro il 31 dicembre 2010 e per la restante parte entro il 30 giugno 2011, fatta sempre salva l'ipotesi di incapacienza.

#### **2.4 Avvio dell'attività di ricerca**

L'individuazione delle attività di ricerca già avviate prima del 29 novembre 2008, data di entrata in vigore del *decreto*, deve avvenire, ai sensi del comma 2 dell'articolo 29, "*sulla base di atti o documenti aventi data certa*".

L'attività di ricerca può considerarsi avviata nel momento in cui il soggetto interessato pone in essere comportamenti giuridicamente rilevanti, diretti in modo non equivoco a realizzare le attività di ricerca pianificate. Tali comportamenti devono risultare da atti o documenti aventi "*data certa*".

Il requisito della certezza della data si collega con la comune disciplina civilistica in materia di prove documentali. A titolo esemplificativo, fermo restando il definitivo riscontro in sede di controllo, la "*data certa*" di un documento può essere individuata attraverso:

- la formazione di un atto pubblico;
- l'apposizione di autentica, il deposito del documento o la vidimazione di un verbale, in conformità alla legge notarile;
- la registrazione o produzione del documento a norma di legge presso un ufficio pubblico;
- il timbro postale che deve ritenersi idoneo a conferire carattere di certezza alla data di una scrittura tutte le volte in cui lo scritto faccia corpo unico con il foglio sul quale il timbro stesso risulti apposto;
- l'utilizzo di procedure di protocollazione o di analoghi sistemi di datazione che offrano adeguate garanzie di immutabilità dei dati successivamente alla annotazione;
- l'invio del documento ad un soggetto esterno, ad esempio un organismo di controllo.

Più in particolare, analogamente a quanto affermato con circolare n. 38/E del 11 aprile 2008, per le attività di ricerca che comportano l'acquisizione di beni la data certa di avvio dell'attività agevolabile può desumersi dalla data di conclusione del contratto, quale risulta:

- dal contratto stesso, se presentato per la registrazione;
- dal versamento di acconti effettuati tramite bonifici bancari che trovano causa nel contratto;
- dalla negoziazione di assegni che siano inequivocabilmente riferibili all'attività prevista dal contratto;
- da documenti provenienti da terzi, che attestino con certezza l'impegno ad acquisire il bene (quali, certificazioni del servizio postale, scritture relative a movimentazioni bancarie e, in genere, documenti formati o attestazioni provenienti da pubblici ufficiali).

Per le attività di ricerca realizzate mediante prestazione di terzi, la prova dell'avvio, oltre che dai documenti precedentemente elencati, potrà desumersi da qualunque elemento materiale che provi in modo non equivoco l'inizio dell'attività di ricerca (ad esempio, la registrazione di un contratto di appalto).

Per le attività di ricerca realizzate direttamente dall'impresa, la prova dell'avvio potrà desumersi anche da documenti o scritture redatti o formati tramite procedure gestionali interne che offrano garanzie di immutabilità dei dati successivamente alla immissione.

## **2.5 Committenti non residenti**

L'articolo 17, comma 2, del *decreto* prevede che *“Le disposizioni di cui all'articolo 1, commi da 280 a 283, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, e successive modifiche, si interpretano nel senso che il credito d'imposta ivi previsto spetta anche ai soggetti residenti e 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 negli Stati membri della Comunità europea, negli Stati aderenti all'accordo sullo*

*Spazio economico europeo ovvero in Stati o territori che sono inclusi nella lista di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 220 del 19 settembre 1996”.*

La valenza interpretativa che il legislatore ha esplicitamente conferito alla norma in commento comporta un necessario adeguamento alle istruzioni fornite con circolare n. 46/E del 13 giugno 2008.

Al paragrafo 1.1. del citato documento di prassi si afferma che il credito d'imposta per i “*costi sostenuti per attività di ricerca*” è diretto alle imprese che investono risorse in attività di ricerca e sviluppo, sia svolgendola direttamente sia commissionandola a terzi sulla base di appositi contratti, avvalendosi dei relativi risultati. Si è escluso che il credito d'imposta spetti all'impresa che svolge attività di ricerca su commissione di terzi in quanto tale impresa in realtà non sostiene i relativi costi, ma li riaddebita, in base ai corrispettivi contrattualmente previsti, al committente che ne sostiene l'onere.

In base all'articolo 17, comma 2, in esame deve aggiungersi che nell'ipotesi in cui i committenti siano imprese non residenti il credito d'imposta spetta “*anche*” ai soggetti residenti e alle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti, in relazione ai costi relativi ad attività di ricerca eseguite in base a contratti stipulati con le suddette imprese non residenti.

Nelle suddette ipotesi il credito d'imposta è determinato assumendo come importo agevolabile quello pattuito per la ricerca contrattuale commissionata “*nell'ambito di un'operazione effettuata alle normali condizioni di mercato e che non comporti elementi di collusione*” di cui all'articolo 4, comma 1, lettera d), del DM n. 76 del 2008.

Rimane fermo che in relazione ad una medesima attività di ricerca il credito d'imposta non può che essere riconosciuto ad un solo soggetto.

Per consentire ai soggetti residenti che eseguono le attività di ricerca di beneficiare del credito d'imposta le imprese committenti devono essere residenti o localizzate:

- in Stati membri della Comunità europea;

- in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo (SEE); al riguardo si fa presente che, in base agli accordi conclusi ai sensi dell'articolo 310 del Trattato CE, lo Spazio economico europeo comprende, oltre agli Stati membri della Comunità europea, la Norvegia, l'Islanda e il Liechtenstein;
- in Stati o territori compresi nella lista di cui al decreto del Ministro delle finanze del 4 settembre 1996, recante l'elenco degli Stati con i quali è attuabile lo scambio di informazioni ai sensi delle convenzioni per evitare le doppie imposizioni sul reddito in vigore con la Repubblica italiana.

La circostanza che l'impresa committente faccia parte o meno del medesimo gruppo cui appartiene il soggetto che svolge l'attività di ricerca e sviluppo commissionata non è di ostacolo alla fruizione del credito.

Stante la valenza interpretativa della norma in esame, rimangono immutati i presupposti previsti dalla legge n. 296 del 2006 e dal DM n. 76 del 2008 riguardanti il credito d'imposta per ricerca e sviluppo.

In particolare, la somma dei costi ammissibili sostenuti per attività di ricerca e sviluppo, comunque eseguita, non può superare il limite di 50 milioni di euro per ciascun periodo d'imposta previsto dal comma 281 dell'articolo 1 della legge finanziaria 2007.

Non rientra nell'applicazione dell'articolo 17 in esame, ed è quindi interamente disciplinata in base alle regole illustrate con circolare n. 46/E del 2008, l'ipotesi in cui il soggetto committente sia la stabile organizzazione nel territorio dello Stato di un'impresa non residente.

Anche in tali casi, la fruizione del credito d'imposta è regolata in base alle norme recate dall'articolo 29, commi da 2 a 5, del *decreto* in precedenza esaminate.

I soggetti in esame, al fine di beneficiare del credito d'imposta relativo alle spese di ricerca e sviluppo sostenute nel periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2007, non indicato nella originaria dichiarazione dei redditi relativa al

medesimo periodo, possono presentare una dichiarazione integrativa ai sensi dell'articolo 2, comma 8-*bis*, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, nella quale siano indicati i costi sulla base dei quali è stato determinato l'importo del credito d'imposta maturato nel periodo d'imposta 2007.

## **2.6 Obblighi di comunicazione**

L'articolo 1, comma 282, della legge finanziaria 2007 prevede che il credito d'imposta *“deve essere indicato nella relativa dichiarazione dei redditi”*.

L'articolo 5 del regolamento di cui al decreto n. 76 del 2008 stabilisce altresì che *“L'impresa beneficiaria indica, a pena di decadenza, in un'apposita sezione della dichiarazione dei redditi il prospetto relativo ai costi sulla base dei quali è stato determinato l'importo del credito d'imposta”*.

Al riguardo si osserva che l'indicazione a pena di decadenza del credito d'imposta nella dichiarazione dei redditi è finalizzata a supportare l'efficacia dell'azione di controllo sulla corretta fruizione del credito d'imposta e non preclude alla società interpellante di avvalersi degli istituti giuridici previsti dall'ordinamento per la rettifica *“in proprio favore”* della dichiarazione recante un'omissione (l'indicazione degli elementi di determinazione del credito d'imposta) che abbia determinato un maggior debito d'imposta o un minor credito.

Come è noto, il citato articolo 2, comma 8-*bis*, del DPR n. 322 del 1998, consente al contribuente di integrare a *“suo favore”* la dichiarazione dei redditi *“... per correggere errori od omissioni che abbiano determinato l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito...”*. Ciò in conformità al principio generale affermato dalle Sezioni Unite della Cassazione con la sentenza del 6 dicembre 2002, n. 17394 e ribadito con la successiva sentenza della sezione Tributaria del 26 settembre 2003, n. 4238, secondo cui la dichiarazione non costituisce il titolo dell'obbligazione tributaria

ed è modificabile a seguito dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati in essa riportati e/o elaborati.

Si ritiene, pertanto, che sussistendo i presupposti di cui all'articolo 2, comma 8-*bis*, del DPR n. 322 del 1998, i contribuenti interessati possono presentare una dichiarazione integrativa relativa al periodo di imposta 2007 - conformemente al principio della tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente sancito dall'articolo 10 della legge 27 luglio 2000, n. 212, del quale, peraltro, l'emendabilità della dichiarazione è, in parte, espressione - al fine di rimediare all'omissione contenuta nella dichiarazione originaria ed impedire la decadenza dall'agevolazione prevista dall'articolo 5 del DM n. 76 del 2008.

Di converso, i contribuenti che hanno già indicato nella dichiarazione dei redditi i costi sulla base dei quali è determinato l'importo del credito d'imposta non possono presentare la dichiarazione integrativa per modificare le scelte fatte riguardo all'utilizzo in compensazione interna di un credito d'imposta rispetto ad un altro. In tali casi, non verrebbe in causa alcun comportamento che ha determinato *“l'indicazione di un maggior reddito o, comunque, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito”*.

Come in precedenza esposto, ai sensi dell'articolo 29, comma 2, del decreto, il credito d'imposta per la ricerca è assoggettato a monitoraggio *“a decorrere dal 2009”* secondo una procedura che ne subordina la fruizione alla comunicazione del nulla-osta con indicazione dell'anno cui si riferiscono le disponibilità finanziarie. Ciò induce a ritenere che la dichiarazione integrativa relativa all'anno 2007 e presentata dal 2009 ha il solo effetto di impedire la decadenza dall'agevolazione, mentre il credito d'imposta per la ricerca in essa indicato non è utilizzabile *“automaticamente”* in compensazione interna (a riduzione, ad esempio, dell'IRES già assolta sulla base della dichiarazione oggetto di integrazione che, per effetto della compensazione, potrebbe essere chiesta a rimborso: di fatto il credito d'imposta non monitorato si convertirebbe – in assenza della puntualizzazione in esame - automaticamente in credito IRES).



Il credito indicato nella dichiarazione integrativa sarà utilizzabile, pertanto, dopo la comunicazione del nulla-osta con indicazione dell'anno cui si riferiscono le disponibilità finanziarie, esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del d.lgs. n. 241 del 1997.

## **2.7 Compilazione e inoltro del formulario**

L'articolo 29, comma 2, del *decreto* prevede che i soggetti interessati alla fruizione del *credito d'imposta per la ricerca* debbano compilare apposito formulario da inoltrare per via telematica alla Agenzia delle entrate a pena di decadenza dal contributo.

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 24 marzo 2009, prot. n. 32277, adottato ai sensi del comma 5 dell'articolo 2 del *decreto*, è stato approvato il "*Formulario contenente i dati degli investimenti in attività di ricerca e sviluppo*" (nel seguito *formulario*), disponibile gratuitamente in formato elettronico sul sito internet dell'Agenzia delle entrate [www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it).

La comunicazione dei dati relativi alle attività di ricerca va effettuata:

- per le attività di ricerca avviate prima del 29 novembre 2008 mediante la compilazione di un unico formulario nel quale vanno esposti cumulativamente i dati relativi a tutte le attività di ricerca;
- per le attività di ricerca avviate dal 29 novembre 2008 mediante la compilazione di formulari distinti (contraddistinti da differenti numeri progressivi) per ogni attività di ricerca.

Nell'ipotesi di operazioni straordinarie la comunicazione dei dati relativi alle attività di ricerca svolte dal soggetto estinto va effettuata dal soggetto risultante dall'operazione mediante predisposizione di autonomi formulari riportanti il codice fiscale del soggetto "estinto" e la data dell'operazione straordinaria. In tal caso per la verifica del limite previsto dal comma 281 dell'articolo 1 della legge finanziaria 2007, secondo cui "*Ai fini della determinazione del credito d'imposta i costi non possono, in ogni caso, superare l'importo di 50 milioni di euro per ciascun periodo d'imposta*", rilevano

autonomamente i costi sostenuti dal soggetto “estinto”.

Per il credito d'imposta maturato nel periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2007, in relazione alle spese di ricerca sostenute nel medesimo periodo di imposta, i soggetti interessati indicano al quadro A del *formulario*, contenente i dati relativi agli investimenti in attività di ricerca e sviluppo agevolabili, rigo A1 l'ammontare del credito d'imposta residuo al 1° gennaio 2009.

Non sono tenuti, invece, alla presentazione del formulario i soggetti che hanno sostenuto spese per attività di ricerca e sviluppo esclusivamente nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007 ed hanno interamente utilizzato entro il 31 dicembre 2008 il relativo credito maturato.

Per il credito d'imposta maturato nel periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2008, in relazione alle spese di ricerca sostenute nel medesimo periodo di imposta, i soggetti interessati indicano al rigo A10 il credito d'imposta maturato nel periodo d'imposta 2008 ed utilizzato entro il 31 dicembre 2008 per i versamenti in acconto dell'imposta sui redditi e dell'IRAP dovuta per il medesimo periodo d'imposta 2008, nonché l'ammontare del credito d'imposta residuo al 1° gennaio 2009.

In particolare, al rigo A10 è richiesto:

- nella colonna 1, l'ammontare del credito d'imposta maturato nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008;
- nella colonna 2, l'ammontare del credito d'imposta utilizzato entro il 31 dicembre 2008 in diminuzione dei versamenti dovuti a titolo di acconto ai fini dell'imposta sui redditi relativa al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008;
- nella colonna 3, l'ammontare del credito d'imposta utilizzato entro il 31 dicembre 2008 in diminuzione dei versamenti dovuti a titolo di acconto ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive relativa al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2008.

L'utilizzo del credito d'imposta in diminuzione dei versamenti dovuti a titolo di acconto dell'imposta sui redditi e dell'IRAP, rispettivamente indicato

nelle colonne 2 e 3 del rigo A10, si considera validamente effettuato.

È soggetto ad assenso, invece, l'utilizzo del credito d'imposta residuo separatamente indicato nella colonna 4 del quadro A del *formulario*, ossia il credito d'imposta risultante dalla differenza tra il credito maturato nel periodo d'imposta 2008, indicato nella colonna 1, e la somma dei crediti d'imposta utilizzati nel medesimo periodo d'imposta, indicati nelle colonne 2 e 3.

I soggetti interessati all'agevolazione sono tenuti a presentare all'Agenzia delle entrate il *formulario* esclusivamente in via telematica nei termini di seguito riportati:

- per le attività di ricerca avviate prima del 29 novembre 2008, il formulario deve essere presentato, a pena di decadenza, dalle ore 10:00 del 22 aprile 2009 alle ore 24:00 del 22 maggio 2009;
- per le attività di ricerca avviate dal 29 novembre 2008, il formulario può essere presentato dalle ore 10:00 del 22 aprile 2009.

La trasmissione telematica dei dati contenuti nel formulario è effettuata utilizzando il prodotto informatico denominato "CREDITOFRS", reso disponibile gratuitamente dall'Agenzia delle entrate nel sito [www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it) a partire dal 16 aprile 2009.

## **2.8 Cumulo con altre agevolazioni**

Il tema del cumulo del *credito d'imposta per la ricerca* con altre agevolazioni è stato affrontato al paragrafo 3.4 della circolare n. 46/E del 2008, cui si rinvia.

In tale sede si è affermato, tra l'altro, che "*Il credito di imposta è quindi cumulabile con altri contributi pubblici e agevolazioni salvo che le norme disciplinanti le altre misure a favore della ricerca, alla stregua di valutazioni che rientrano nella competenza degli enti eroganti, non dispongano diversamente. In base al comma 280 l'aliquota del credito di imposta va applicata sul costo sostenuto, intendendosi per tale quello determinato ai sensi dell'articolo 4 del decreto ricerca al lordo del costo coperto da altri contributi pubblici o*

*agevolazioni. In ogni caso, l'importo risultante dal cumulo non potrà essere superiore al predetto costo sostenuto”.*

Al riguardo, si riportano per completezza talune novità intervenute in tema di cumulo del *credito d'imposta per la ricerca* con altre agevolazioni.

Con decreto del Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca del 3 settembre 2008, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 8 del 12 gennaio 2009, all'articolo unico è stato stabilito che *“Le agevolazioni in favore delle attività di ricerca e sviluppo, previste dal decreto legislativo 27 luglio 1999, n. 297, e disciplinate dal decreto ministeriale 8 agosto 2000, n. 593, e successive modifiche e integrazioni, sono cumulabili, con effetto dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2006, con le agevolazioni nella forma del credito di imposta previste dall'art. 1, commi 280 e seguenti della legge 27 dicembre 2006, successivamente modificato dall'art. 1, comma 66 della legge 24 dicembre 2007, n. 244”.*

Con circolare del 5 dicembre 2008 il Ministero dello sviluppo economico – Dipartimento per la competitività ha dato chiarimenti sull'ammissibilità del cumulo del *credito d'imposta per la ricerca* con gli interventi concessi dal Ministero dello Sviluppo economico per il sostegno delle attività di ricerca industriale e sviluppo precompetitivo, concludendo che *“... il credito di imposta alla ricerca ed allo sviluppo introdotto dall'articolo 1 commi da 280 a 284, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria 2007) sia cumulabile con gli interventi del Ministero dello Sviluppo economico di sostegno alle attività di ricerca, sviluppo precompetitivo ed innovazione tecnologica.*

*I soggetti interessati dovranno assicurare che venga rispettato il limite in base al quale l'importo risultante dal cumulo dei contributi non potrà risultare superiore ai costi sostenuti.*

*Il rispetto del limite è oggetto di verifica da parte degli organi delle Agenzia delle Entrate unitamente agli organi del Ministero dello Sviluppo Economico”.*

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dagli uffici.