

RISOLUZIONE N.100/E



Roma, 19 ottobre 2011

Direzione Centrale Normativa

OGGETTO: Interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 – Articolo 1, commi 280-283, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 – D.M. 4 marzo 2011 – Credito di imposta per le attività di ricerca e sviluppo – Attività di ricerca avviata prima del 29 novembre 2008 – Indicazione nella dichiarazione dei redditi

QUESITO

La società istante riferisce di aver presentato telematicamente al Centro Operativo di Pescara, in data 6 maggio 2009, il formulario (modello FRS) contenente i dati degli investimenti in attività di ricerca avviata alla data del 28 novembre 2008 – come previsto dall'articolo 29, comma 2, lettera a), del decreto legge 28 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2 – necessario per l'accesso alla fruizione del credito d'imposta di cui all'articolo 1, commi da 280 a 283, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (nel seguito, credito d'imposta per la ricerca).

Il 15 giugno 2009, continua la società istante, ha ricevuto dal Centro Operativo di Pescara il diniego del nulla-osta alla fruizione del credito di imposta in questione per esaurimento delle risorse disponibili.

In ragione del suddetto diniego, nonché delle indicazioni fornite con le istruzioni per la compilazione del Modello Unico 2009 (“Per effetto di quanto disposto dal decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, ..., a decorrere dall’anno 2009 possono beneficiare del credito d’imposta i soggetti che hanno presentato il formulario contenente i dati degli investimenti in attività di ricerca e sviluppo, utilizzando l’apposito modello, ed hanno ottenuto dall’Agenzia delle entrate il nulla osta alla fruizione del credito”) la società interpellante rappresenta di non aver indicato nella dichiarazione dei redditi l’ammontare del credito di imposta a fronte dei costi sostenuti per investimenti in attività di ricerca.

Successivamente, fa presente la società istante, ai fini della fruizione del credito di imposta in questione sono state stanziato ulteriori risorse (articolo 2, comma 236, della legge 23 dicembre 2009, n. 191 e articolo 4, comma 1, del decreto legge 25 marzo 2010, n. 40, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 maggio 2010, n. 73) e stabilite le relative modalità di utilizzo (decreto interministeriale del 4 marzo 2011).

A tale ultimo riguardo, la società interpellante fa presente che il decreto di attuazione dispone che le risorse stanziato sono utilizzate dai soggetti che, avendo avviato l’attività di ricerca alla data del 28 novembre 2008 ed inoltrato in via telematica il formulario (modello FRS), non hanno ricevuto il nulla-osta per la fruizione del credito di imposta per esaurimento delle risorse disponibili.

Ciò premesso, l’istante, nell’evidenziare che ai sensi dell’articolo 1, comma 282, della legge n. 296 del 2006 il credito di imposta “deve essere indicato nella relativa dichiarazione dei redditi”, chiede chiarimenti in merito al rispetto del predetto obbligo dichiarativo, attesa la mancanza di specifiche indicazioni nelle istruzioni per la compilazione del Modello Unico 2011 per i redditi 2010.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DALL'ISTANTE

La società interpellante - nel presupposto di essere in possesso dei requisiti richiesti dalla disciplina agevolativa in questione - al fine di adempiere all'obbligo di comunicazione di cui all'articolo 1, comma 282, della legge n. 296 del 2006, ritiene di poter "rettificare, senza l'applicazione di sanzioni, la dichiarazione dei redditi 2008 Modello Unico 2009 [nella quale dichiarazione il credito avrebbe dovuto trovare collocazione se non fosse pervenuto il diniego del nulla-osta, ...] entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale il Decreto è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale". A sostegno di tale interpretazione richiama la circolare n. 42/E del 6 luglio 2007.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 1, commi da 280 a 283, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria 2007), nel testo risultante dopo le modifiche apportate dall'articolo 1, comma 66, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008), ha previsto – in conformità alla disciplina comunitaria in materia – l'attribuzione a favore delle imprese di un credito d'imposta in relazione ai costi sostenuti 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 d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2009.

Con decreto interministeriale – previsto dal comma 283 dell'articolo 1 della legge n. 296 del 2006 – emanato dal Ministro dello sviluppo economico di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze n. 76 del 28 marzo 2008 è stato adottato il regolamento di attuazione della disciplina istitutiva del credito d'imposta per la ricerca con cui sono stati individuati gli obblighi di comunicazione a carico delle imprese per quanto attiene alle attività di ricerca e

di sviluppo agevolabili e alle modalità di verifica e accertamento della effettività delle spese e dei costi sostenuti.

In merito agli obblighi di comunicazione, infatti, l'articolo 1, comma 282, della legge n. 296 del 2006, dispone che il credito d'imposta "deve essere indicato nella relativa dichiarazione dei redditi".

Al riguardo, l'articolo 5 del regolamento di cui al citato decreto n. 76 del 2008 – al fine di supportare l'efficacia dell'azione di controllo sulla corretta fruizione del credito d'imposta – ha stabilito 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".

Quanto alla fruizione del beneficio, il comma 282 della legge n. 296 del 2006 dispone che il credito d'imposta per la ricerca è utilizzabile 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.

Inoltre, a decorrere dall'anno 2009, la fruizione del credito di imposta è regolata da una particolare procedura di prenotazione e assegnazione delle risorse volta a garantire il monitoraggio dei fondi destinati al finanziamento del credito d'imposta per la ricerca, ai sensi dell'articolo 29, commi da 2 a 5, del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2.

Come chiarito con la circolare n. 17/E del 17 aprile 2009, a detta procedura è subordinato 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, nonché l'utilizzo del credito di imposta maturato a decorrere dal 1° gennaio 2009.

In riferimento alla procedura da seguire per la prenotazione e assegnazione delle risorse, il comma 2 dell'articolo 29 del decreto legge n. 185 del 2008 distingue tra attività di ricerca avviate prima del 29 novembre 2008 (data di entrata in vigore del decreto legge n. 185 del 2008) ed attività di ricerca avviate a partire dal 29 novembre 2008.

In particolare, ai fini che in questa sede interessano, la lettera a) del comma 2 dell'articolo 29 del decreto legge n. 185 del 2008 citato prevede che “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, ..., a pena di decadenza dal contributo, un apposito formulario; l'inoltro del formulario vale come prenotazione dell'accesso alla fruizione del credito d'imposta”.

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 32277 del 24 marzo 2009, come modificato dal provvedimento n. 61886 del 21 aprile 2009, è stato approvato il formulario (Modello FRS) contenente i dati degli investimenti in attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta di cui alla disciplina agevolativa in esame e sono stati stabiliti i termini per la relativa presentazione.

Per le attività di ricerca e sviluppo di cui al comma 2, lettera a), dell'articolo 29 citato (i.e. attività di ricerca avviate prima del 29 novembre 2008), la comunicazione dei dati relativi alle attività di ricerca andava effettuata mediante la compilazione di un unico formulario, da presentare a pena di decadenza nel periodo dal 6 maggio 2009 al 5 giugno 2009, nel quale andavano esposti cumulativamente i dati relativi a tutte le attività di ricerca.

Con la circolare n. 17 del 2009 è stato precisato che “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”.

Sempre in tema di prenotazione per l'accesso alla fruizione del credito d'imposta, il successivo comma 3, lettera a), dell'articolo 29 del decreto legge n. 185 del 2008 prevede che l'Agenzia delle entrate comunica, relativamente alle prenotazioni per attività di ricerca avviate prima del 29 novembre 2008, "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".

In conformità alle disposizioni finora menzionate, le istruzioni relative alla compilazione del Modello Unico 2009 (redditi 2008) e del Modello Unico 2010 (redditi 2009) hanno precisato che "Per effetto di quanto disposto dal decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, ..., a decorrere dall'anno 2009 beneficiano del credito d'imposta i soggetti che hanno presentato il formulario (mod. FRS) contenente i dati degli investimenti in attività di ricerca e sviluppo ed hanno ottenuto dall'Agenzia delle entrate il nulla osta alla fruizione del credito. I soggetti ammessi al beneficio possono utilizzare il credito d'imposta, secondo le modalità previste dalla norma istitutiva, a decorrere dall'anno per il quale il credito è concesso".

Come precisato anche con la citata circolare n. 17/E del 2009, la fruizione del credito d'imposta per l'attività di ricerca avviata prima del 29 novembre 2008 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 n. 296 del 2006, in precedenza richiamate, a partire dall'anno cui si riferiscono le disponibilità finanziarie indicate nel nulla-osta stesso.

Dall'esame della normativa istitutiva dell'agevolazione e del delineato quadro interpretativo si evince che per le attività di ricerca avviate prima del 29 novembre 2008, il diniego del predetto nulla-osta non impedisce la maturazione del credito di imposta ma inibisce l'utilizzo del credito di imposta maturato - nei termini in precedenza specificati - nei relativi periodi di imposta, a causa

dell'esaurimento delle risorse disponibili, senza tuttavia escludere la possibilità di un futuro utilizzo in funzione delle disponibilità finanziarie eventualmente stanziare negli esercizi successivi.

Al fine di sopperire all'esaurimento delle disponibilità finanziarie, l'articolo 2, comma 236, della legge 23 dicembre 2009, n. 191 (come modificato dall'articolo 4, comma 1, del decreto-legge 25 marzo 2010, n. 40, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 maggio 2010, n. 73) ha disposto - per gli anni 2010 e 2011 - uno stanziamento di ulteriori risorse destinate al finanziamento del credito d'imposta in argomento (complessivamente pari a 350 milioni di euro).

Con decreto del Ministro dello sviluppo economico emanato il 4 marzo 2011 di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sono state individuate le modalità di utilizzo dell'ulteriore stanziamento disposto dal comma 236 dell'articolo 2 della legge n. 191 del 2009.

In particolare, il comma 2 dell'articolo 1 del citato decreto individua i soggetti destinatari delle predette risorse in quelli rientranti nella lettera a) del comma 2 dell'articolo 29 della legge n. 296 del 2006 che, avendo già avviato l'attività di ricerca anteriormente al 29 novembre 2008 (data di entrata in vigore del decreto legge n. 185 del 2008 che ha disposto la procedura di monitoraggio), hanno inoltrato per via telematica all'Agenzia delle entrate il formulario (Modello FRS), ma sono rimasti insoddisfatti dall'esito della procedura di prenotazione delle risorse per esaurimento del *plafond* disponibile.

In merito alla ripartizione delle risorse disponibili, il successivo comma 3 fissa le percentuali di utilizzo del "credito d'imposta richiesto, risultante dai formulari denegati per esaurimento delle risorse disponibili, ... nella misura massima del 20,37 per cento dell'importo complessivamente richiesto per tutti e tre gli anni 2007, 2008 e 2009 a decorrere dalla data di pubblicazione del presente decreto e dell'ulteriore 27,16 per cento del predetto importo a decorrere dall'anno 2011".

Al riguardo, tenuto conto che la pubblicazione del menzionato decreto è avvenuta nel corso del 2011, il Ministero dell'economia e delle finanze ha

precisato che è possibile utilizzare il credito d'imposta immediatamente – ed esclusivamente tramite il modello F24 – nella misura massima complessiva del 47,53 per cento (cfr. Comunicato Stampa 14 aprile 2011 - Min. economia e finanze - Dip. finanze).

La scrivente ha precisato, altresì, che il credito di imposta “va, quindi, utilizzato in compensazione attraverso il modello F24 indicando sempre l'anno 2011 e il codice tributo 6808 (credito d'imposta in favore delle imprese per i costi sostenuti per attività di ricerca industriale e di sviluppo precompetitivo), istituito dall'Agenzia delle Entrate con la risoluzione 361/E del 2008” (cfr. Comunicato Stampa del 15 aprile 2011 n. 81 - Agenzia delle entrate - Ufficio Stampa).

Tutto ciò premesso, nel caso prospettato con l'istanza in esame, la società istante che ha ricevuto il diniego del nulla-osta alla fruizione del credito di imposta maturato per le attività di ricerca avviate prima del 29 novembre 2008 per esaurimento delle risorse disponibili, potrà, a decorrere dall'anno 2011, utilizzare in compensazione mediante Modello F24 – indicando sempre “2011” come anno di riferimento – il credito d'imposta nella percentuale massima complessiva sopra consentita sempreché la società istante abbia realizzato, nei periodi di imposta per i quali ha presentato il formulario (modello FRS), investimenti in attività di ricerca in misura pari a quella indicata nel formulario stesso.

Diversamente, nell'ipotesi di investimenti realizzati in misura inferiore all'importo indicato nel formulario (Modello FRS), l'ammontare del credito di imposta cui applicare la suddetta percentuale massima deve essere calcolato sulla base degli investimenti in attività di ricerca effettivamente realizzati per i medesimi periodi di imposta per i quali il formulario è stato presentato.

Per quanto riguarda l'obbligo di comunicazione risultante dal combinato disposto del comma 282 dell'articolo 1 della legge n. 296 del 2006 e dell'articolo 5 del d.m. n. 76 del 2008, atteso che la fruizione del credito di imposta maturato è stata disciplinata dal decreto del 4 marzo 2011, l'obbligo in questione si

considera soddisfatto mediante l'indicazione in sede di dichiarazione dei redditi 2011 (Modello Unico 2012) dell'ammontare dei costi relativi agli investimenti effettivamente realizzati sulla base dei quali è determinato l'ammontare del credito d'imposta.

Le Direzioni regionali e provinciali vigileranno affinché i principi enunciati nella presente risoluzione vengano applicati con uniformità.

IL DIRETTORE CENTRALE