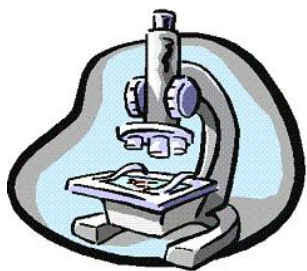


Normativa e prassi

Bonus ricerca commissionata. Esame condotto al microscopio

28 Novembre 2011

Dall'Agenzia delle Entrate, una circolare-guida operativa sulla nuova versione del credito d'imposta, introdotto dal "decreto sviluppo", per gli anni 2011 e 2012



Le imprese che hanno realizzato investimenti in "progetti di ricerca" svolti da Università o enti pubblici di ricerca possono utilizzare immediatamente - tramite modello F24 - il credito di imposta, pari al 90% degli investimenti "incrementali" realizzati a decorrere dal 1° gennaio 2011, anche se entro il limite di un terzo dell'ammontare del beneficio spettante. Inoltre, nella media del triennio di riferimento (2008-2010), ai fini del calcolo dell'eccedenza, rientrano solo gli investimenti appartenenti alla medesima tipologia di quelli agevolabili, cioè, quelli relativi a progetti commissionati a Università, enti pubblici di ricerca o altre strutture idonee a ricevere i finanziamenti.

Questi i chiarimenti più attesi della **circolare n. 51/E** del 28 novembre, con cui l'Agenzia delle Entrate illustra la disciplina della nuova versione del credito di imposta per la ricerca scientifica, introdotto dall'articolo 1 del decreto legge 13 maggio 2011, n. 70 ("decreto sviluppo"), per gli anni 2011 e 2012, al fine di incentivare le imprese che finanziano progetti di ricerca svolti da Università o enti pubblici di ricerca. Peraltro, in riferimento ad alcuni aspetti della disciplina del credito di imposta in esame che presentano analogie con il precedente credito per la ricerca, introdotto dalla Finanziaria per il 2007, l'Agenzia si rifà alle precedenti soluzioni interpretative.

Il nuovo credito di imposta, inoltre, sostituisce quello previsto, per il solo anno 2011, dall'articolo 1, comma 25, della legge 220/2010, in realtà mai applicato per mancata emanazione del provvedimento attuativo.

Le disposizioni applicative dell'incentivo sono state emanate con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 9 settembre 2011, mentre con la risoluzione n. 88/E del 12 settembre, è stato istituito il codice tributo "6835", da indicare nel modello F24 ai fini della compensazione.

Soggetti beneficiari

Destinatari dirette del beneficio fiscale sono tutte le imprese, senza alcuna esclusione, che effettuano investimenti in "progetti di ricerca", commissionandoli a Università o enti pubblici di ricerca. La circolare precisa, al riguardo, che possono fruire dell'agevolazione anche le imprese che si costituiscano o intraprendano l'attività dopo la data di entrata in vigore della norma istitutiva del credito di imposta (14 maggio 2011).

Ma, se consideriamo l'ambito oggettivo di applicazione della misura, beneficiarie dell'agevolazione, seppure indirettamente, sono anche le Università o gli enti pubblici di ricerca che ricevono dalle imprese i finanziamenti per la realizzazione dei loro progetti. Tra i soggetti cui l'attività di ricerca può essere commissionata, la norma individua, oltre alle università e agli enti pubblici di ricerca, anche l'Agenzia spaziale italiana, gli istituti di ricovero e cura a carattere scientifico e gli organismi di ricerca, secondo la definizione data dalla disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato per ricerca sviluppo e innovazione, prevedendo, altresì, che con decreto ministeriale possano essere individuate ulteriori strutture destinatarie dei finanziamenti delle imprese, ammissibili all'agevolazione.

Le attività di ricerca e gli investimenti agevolabili

L'accesso al beneficio riguarda tutte le tipologie di ricerca, purché rientranti almeno in una delle nozioni di "ricerca fondamentale", "ricerca industriale" e "sviluppo sperimentale", come definite nella disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione, di cui alla comunicazione della Commissione n. 2006/C 323/01. Il credito di imposta compete, però, solo nei casi in cui il progetto sia commissionato a Università o a enti pubblici di ricerca.

Al riguardo, il documento di prassi esclude chiaramente dall'ambito applicativo della misura la cosiddetta "ricerca interna", cioè la ricerca svolta direttamente dall'impresa, seppure nell'ambito di progetti di ricerca complessi svolti in compartecipazione tra l'Università o l'ente di ricerca e l'impresa finanziatrice. Nella circolare viene, infatti, precisato che tra gli investimenti agevolabili sono in ogni caso escluse le spese di ricerca sostenute direttamente dalle imprese, anche se relative a beni o servizi messi a disposizione delle Università o degli enti per la realizzazione del

progetto di ricerca finanziato.

Un'importante precisazione relativa ai costi ammissibili riguarda, in particolare, il rispetto del requisito dell'inerenza, previsto all'articolo 109, comma 5, del Tuir, quale corollario dell'integrale deducibilità dall'imponibile delle imprese, prevista esplicitamente dalla norma.

Infine, data la natura automatica del credito, per il quale non è richiesta la presentazione di un'istanza, l'Agenzia ricorda la necessità che le imprese beneficiarie conservino la documentazione, da esibire in sede di controllo, attestante l'ammissibilità e l'effettività, oltre all'inerenza, delle spese sostenute rispetto all'attività di impresa esercitata.

Momento di realizzazione dell'investimento

Il credito di imposta spetta per *“gli investimenti realizzati a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2010 e fino alla chiusura del periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2012”*.

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate, essendo agevolabile la ricerca svolta su commissione a soggetti esterni, le relative spese si considerano sostenute alla data di ultimazione della prestazione, oppure, in caso di stati di avanzamento lavori, alla data di accettazione degli stessi da parte del committente, indipendentemente dalla durata del contratto.

Sul punto, la circolare evidenzia che sono ammissibili anche le spese relative a progetti di ricerca che, alla data di decorrenza del periodo di applicazione dell'agevolazione, risultino già “avviati”.

Modalità di calcolo del credito di imposta

L'importo agevolabile è pari al 90% degli investimenti in ricerca, realizzati, in ciascun periodo di imposta di applicazione dell'agevolazione, in eccedenza rispetto alla media dei medesimi investimenti in ricerca effettuati nel triennio 2008-2010. Il meccanismo di calcolo del credito di imposta richiede quindi che sia preliminarmente definita la *“media degli investimenti in ricerca effettuati nel triennio 2008-2010”*, per poi poterla raffrontare con l'importo degli investimenti realizzati in ciascuno dei periodi agevolabili.

A tale proposito, l'Agenzia si sofferma, in particolare, su due aspetti della questione molto importanti: l'individuazione del triennio di riferimento da assumere ai fini della determinazione dell'eccedenza e l'indicazione della tipologia di investimenti da prendere in considerazione per il calcolo della media stessa.

Secondo le precisazioni della circolare, il triennio di raffronto per il calcolo della media è costituito dai tre periodi di imposta che precedono il primo periodo di applicazione dell'agevolazione; esso

comprende, cioè, il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2010 e i due precedenti.

Nel ribadire, inoltre, che il triennio da prendere a base per il calcolo della media rimane immutato, sia con riguardo agli investimenti realizzati nel primo periodo agevolabile sia con riferimento a quelli realizzati nel secondo periodo, la circolare precisa che:

- per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare, il triennio di riferimento è compreso tra il 1° gennaio 2008 e il 31 dicembre 2010
- per i soggetti con periodo di imposta non coincidente con l'anno solare, il triennio è costituito dai tre periodi di imposta precedenti al primo periodo agevolabile.

Quanto alla tipologia di investimenti da prendere in considerazione per il calcolo della media di raffronto, l'Agenzia chiarisce che nel computo rientrano gli investimenti appartenenti alla medesima tipologia di quelli indicati dalla norma come agevolabili, cioè gli investimenti relativi a progetti commissionati a Università ed enti di ricerca. Conseguentemente, i medesimi criteri adottati per l'individuazione degli investimenti ammissibili all'agevolazione valgono anche per l'individuazione degli investimenti degli esercizi precedenti da assumere ai fini del confronto.

La circolare, inoltre, fornisce ulteriori indicazioni riguardanti la corretta determinazione della media degli investimenti pregressi:

- il calcolo va effettuato, comunque, su tre anni, anche se in uno o più di essi l'importo degli investimenti è pari a zero
- per le imprese di recente costituzione, che non hanno, di fatto, maturato un triennio di riferimento per il calcolo della media, la stessa è calcolata sul minor periodo che decorre dall'esercizio di costituzione.

Riassumendo, per ciascuno dei due periodi di imposta di applicazione dell'agevolazione, il credito di imposta è pari al 90% della differenza:

- tra gli investimenti in ricerca commissionata a Università ed altri enti o strutture "finanziabili", effettuati nel periodo di imposta agevolato

- e la media aritmetica dei medesimi investimenti in ricerca commissionata effettuati nei tre periodi di riferimento.

Nell'ultimo paragrafo, la circolare illustra alcuni esempi di calcolo dell'agevolazione.

Modalità e tempi di utilizzo del credito di imposta

Il credito maturato in riferimento a ciascun periodo di imposta agevolabile, fruibile esclusivamente in compensazione mediante il modello F24, va ripartito in tre quote annuali di pari importo, ed è utilizzabile fin dal giorno successivo alla realizzazione dell'investimento incrementale. Tuttavia, per espressa previsione della norma, il credito di imposta in esame non può essere utilizzato in compensazione in riferimento ai seguenti versamenti:

1. contributi previdenziali dovuti da titolari di posizione assicurativa in una delle gestioni amministrate da enti previdenziali, comprese le quote associative
2. contributi previdenziali e assistenziali dovuti dai datori di lavoro e dai committenti di prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa, di cui all'articolo 49, comma 2, lettera a), del Tuir
3. premi per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali, dovuti ai sensi del Testo unico approvato con il Dpr 1124/1965
4. altre entrate individuate con decreto del ministro dell'Economia e delle Finanze, di concerto con i ministri competenti per settore
5. credito di imposta spettante agli esercenti sale cinematografiche.

Unico adempimento richiesto ai fini dell'accesso al credito è quello relativo all'obbligo di indicare l'importo spettante nel quadro RU nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta nel corso del quale il credito stesso è maturato, vale a dire il periodo di imposta in cui sono stati realizzati gli investimenti agevolabili. Resta fermo, precisa la circolare, l'obbligo di indicare il credito anche nel modello di dichiarazione relativo al periodo di imposta nel corso del quale lo stesso viene utilizzato in compensazione.

Quanto alla tempistica, per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare:

- il credito maturato in riferimento agli investimenti realizzati nel 2011 è fruibile per un terzo dell'importo maturato, negli anni 2011, 2012 e 2013
- il credito maturato in riferimento agli investimenti realizzati nel 2012 è fruibile, per un terzo dell'importo maturato, negli anni 2012, 2013 e 2014.

Per i soggetti con periodo d'imposta "a cavallo":

- il credito maturato in riferimento agli investimenti realizzati nel periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2010 è fruibile, per un terzo dell'importo maturato, nel medesimo periodo di imposta e in ciascuno dei due successivi
- il credito maturato in riferimento agli investimenti realizzati nel secondo periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2010 è fruibile, per un terzo dell'importo maturato, nel medesimo periodo di imposta agevolato e in ciascuno dei due successivi.

Per effetto di un'espressa previsione normativa, inoltre, il credito in esame non è soggetto al limite annuale di utilizzo pari a 250mila, introdotto dall'articolo 1, comma 53, della legge 244/2007, per la generalità dei crediti di imposta indicati nel quadro RU della dichiarazione dei redditi.

Infine, la circolare fa, sull'argomento, un'ulteriore importante precisazione: la quota del credito spendibile in ciascun anno (corrispondente a un terzo del credito di imposta maturato) costituisce il limite massimo di fruibilità del credito, ma non anche minimo. Infatti, in caso di mancato utilizzo in tutto o in parte di tale importo nei predetti limiti, ad esempio per insufficienza di versamenti da effettuare nell'anno, l'ammontare corrispondente potrà essere riportato in avanti e utilizzato nel corso dei periodi di imposta successivi.

Rilevanza fiscale del credito di imposta

Sotto il profilo fiscale, il credito di imposta per la ricerca scientifica è irrilevante. Esso, infatti, non concorre alla formazione del reddito né del valore della produzione netta ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive; non rileva ai fini della determinazione della quota di interessi passivi deducibile dal reddito d'impresa ai sensi dell'articolo 61 del Tuir, né a quelli della determinazione della quota di spese e altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, tranne gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale, deducibile dal reddito d'impresa ai sensi dell'articolo 109, comma 5, del Tuir.

di

Gabriella Gogia

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/bonus-ricerca-commissionata-esame-condotto-al-microscopio>