

RISOLUZIONE N. 26/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 18 aprile 2013

***OGGETTO: Interpello - Art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212 -
Art. 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 avviate prima del 29 novembre 2008 – Soggetti con periodo
d'imposta non coincidente con l'anno solare – Indicazioni operative
per la compilazione della dichiarazione dei redditi***

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 1, comma 280, della legge n. 296 del 2006, è stato esposto il seguente

QUESITO

ALFA S.r.l. fa presente di aver sostenuto costi per investimenti in attività di ricerca e sviluppo, nel periodo d'imposta 1 dicembre 2007 - 30 novembre 2008, per Euro 7.607.627, agevolabili ai sensi dell'articolo 1, commi da 280 a 283, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, che attribuisce un credito d'imposta nella misura del 10 per cento dei costi sostenuti per attività di ricerca e sviluppo.

Al fine di poter fruire del credito maturato, l'istante riferisce di aver presentato telematicamente, il 4 giugno 2009, al Centro Operativo di Pescara il formulario (modello FRS) contenente i dati dei predetti investimenti - come previsto dall'articolo 29, comma 2, lettera a), del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2 - e di non aver "ricevuto dal Centro Operativo di Pescara il nulla-osta alla fruizione del credito d'imposta" per esaurimento delle risorse disponibili.

Tuttavia, la società interpellante fa presente che, avendo avviato l'attività di ricerca prima del 29 novembre 2008, "pur essendo rimasta insoddisfatta dall'esito della procedura di prenotazione delle risorse, per esaurimento del plafond disponibile", è legittimata dall'anno 2011 a beneficiare del credito di imposta in argomento, seppure nei limiti del 47,53 per cento, a seguito dello stanziamento di ulteriori risorse in favore dei soggetti che non avevano ricevuto il nulla osta per esaurimento delle risorse disponibili (articolo 2, comma 236, della legge 23 dicembre 2009, n. 191, e decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dello sviluppo economico, del 4 marzo 2011).

Al riguardo, l'interpellante fa presente che "non ha prudenzialmente utilizzato il credito di imposta, riservandone la fruizione all'ottenimento dei chiarimenti della presente istanza" in quanto, ai sensi del combinato disposto dell'articolo 1, comma 282, della legge n. 296 del 2006 e dell'articolo 5 del decreto ministeriale 28 marzo 2008, n. 76, il credito di imposta deve essere indicato, a pena di decadenza, in un'apposita sezione della dichiarazione dei redditi.

In merito ai citati obblighi dichiarativi, l'istante fa presente di aver indicato nel Modello Unico 2008 (relativo al periodo d'imposta 1 dicembre 2007 - 30 novembre 2008) l'ammontare dei costi in attività di ricerca e sviluppo sostenuti nel periodo e il relativo credito d'imposta maturato.

Con riferimento ai soggetti ammessi a beneficiare del credito di imposta in seguito allo stanziamento delle ulteriori risorse previste dalla legge n. 191 del 2009, l'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 100 del 19 ottobre 2011, ha precisato che "... 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".

L'istante, avendo periodo di imposta non coincidente con l'anno solare, in virtù dell'articolo 1, comma 1, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, è tenuto a redigere per il periodo d'imposta 1 dicembre 2010 - 30 novembre 2011, periodo d'imposta in corso alla data di pubblicazione del decreto 4 marzo 2011, il Modello Unico 2011, la cui sezione XVI del quadro RU è, però, riservata solo ai soggetti che nell'anno 2009 hanno ricevuto il nulla-osta dall'Agenzia delle entrate.

Tanto premesso, la società "desidera conoscere come si concili l'obbligo dichiarativo, previsto a pena di decadenza dal combinato disposto dell'art. 1, comma 282, della Legge n. 296 del 2006 e dell'art. 5 decreto 76/2008, con il Modello dichiarativo Unico 2011, che la Società ha presentato con riferimento al periodo d'imposta 1 dicembre 2010 - 30 novembre 2011".

Quindi, chiede "... se nel caso specifico, i dati e il credito di imposta di cui al decreto interministeriale del 4 marzo 2011 debbano trovare esposizione nel successivo Modello Unico 2012 per il periodo d'imposta 1 dicembre 2011 - 30 novembre 2012, ovvero - in sede di integrativa - nel precedente Modello Unico 2011, e in tal caso, quali siano le modalità di compilazione del quadro RU".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società interpellante - nel presupposto di essere in possesso dei requisiti richiesti dalla disciplina agevolativa in questione - ritiene che "i dati e il credito di imposta di cui al decreto interministeriale del 4 marzo 2011 dovrebbero trovare esposizione nel Modello Unico 2012, che sarà presentato per il periodo di imposta 1 dicembre 2011 - 30 novembre 2012".

In merito, viene precisato che "nella compilazione del Modello Unico 2011, ... la Società non ha compilato il quadro RU ... essendo l'obbligo di compilazione riservato ai soli soggetti che nell'anno 2009 avessero attenuto dall'Agenzia delle entrate il nulla-osta, e al solo fine di esporre gli utilizzi del credito residuo della precedente dichiarazione".

Infatti, "laddove l'istante provvedesse in sede di dichiarazione integrativa a compilare ... il Modello Unico 2011, l'informativa risulterebbe comunque carente e non in linea con le istruzioni, in mancanza dell'apposita sezione deputata ad esporre i costi agevolati, che costituiscono gli elementi necessari per la determinazione del credito spettante ...".

Tanto premesso, la società ritiene corretto dichiarare il credito "nella successiva dichiarazione dei redditi Modello Unico 2012" in quanto tale condotta risulta essere "l'unica opzione 'tecnicamente' possibile" e "in linea con la ratio dell'obbligo dichiarativo".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 1, commi da 280 a 283, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria 2007), come modificato dall'articolo 1, comma 66, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008), ha disposto - 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, 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 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, sempre il comma 282 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 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, del Modello Unico 2010 e del Modello Unico 2011 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 del decreto legge n. 185 del 2008 che, avendo già avviato l'attività di ricerca anteriormente al 29 novembre 2008 (data di entrata in vigore del citato

decreto legge 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 - Ministero dell'economia e delle finanze - Dipartimento finanze).

L'Agenzia delle entrate 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 ALFA S.r.l. che non ha ricevuto, per esaurimento delle risorse disponibili, il nulla-osta alla fruizione del credito di imposta maturato per le attività di ricerca avviate prima del 29 novembre 2008, è legittimata a decorrere dall'anno 2011 - come chiarito con risoluzione n. 100/E del 19 ottobre 2011- ad utilizzare in

compensazione mediante modello F24 - indicando sempre "2011" come anno di riferimento - il credito d'imposta maturato, nella percentuale massima complessiva del 47,53 per cento.

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 decreto ministeriale n. 76 del 2008, l'impresa beneficiaria deve indicare, 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 spettante.

Al riguardo, l'istante ha dichiarato di aver indicato nel Modello Unico 2008 l'ammontare dei costi in attività di ricerca e sviluppo sostenuti nel periodo d'imposta 1 dicembre 2007 - 30 novembre 2008 e il relativo credito d'imposta maturato.

In merito agli obblighi dichiarativi conseguenti a quanto disposto dal decreto del 4 marzo 2011, si rappresenta che la società istante, avendo periodo non coincidente con l'anno solare, è tenuta a utilizzare, ai sensi dell'articolo 1, comma 1, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, per la dichiarazione dei redditi relativi al periodo di imposta in corso alla data di pubblicazione del citato decreto del 4 marzo 2011, il Modello Unico 2011.

Tale modello - approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 31 gennaio 2011 - non tiene conto delle disposizioni contenute nel decreto del 4 marzo 2011; le istruzioni alla sezione XVI del quadro RU, infatti, precisano che "la sezione deve essere compilata dai soggetti che nell'anno 2009 hanno ottenuto dall'Agenzia delle entrate il nulla osta alla fruizione del credito d'imposta", al fine di consentire a tali soggetti di "indicare il credito residuo della precedente dichiarazione con i relativi utilizzi".

Il citato modello, pertanto, non consente di indicare l'ammontare del credito di imposta spettante ai sensi del decreto 4 marzo 2011.

Come precisato dalla circolare n. 17/E del 17 aprile 2009, "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".

Il Modello Unico 2012 - approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 31 gennaio 2012 - viceversa, tiene conto delle modifiche normative intervenute con il decreto 4 marzo 2011, in merito alla fruizione del credito di imposta in commento.

Infatti, nel quadro RU è stato inserito "il credito d'imposta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo di cui all'art. 1, commi da 280 a 283, della legge n. 296/2006, fruibile dal 2011 secondo le modalità disciplinate dal decreto interministeriale 4 marzo 2011", al fine di consentire ai soggetti beneficiari di esporre i dati relativi ai costi sostenuti e il credito d'imposta spettante.

In particolare, la società ALFA S.r.l. - avendo già indicato l'ammontare dei costi in attività di ricerca e sviluppo sostenuti nel periodo d'imposta 1 dicembre 2007 - 30 novembre 2008 nel Modello Unico 2008 - al fine di adempiere all'obbligo dichiarativo in argomento, è tenuta a compilare il rigo RU81, colonna 1, al fine di indicare "l'ammontare del credito d'imposta spettante in relazione ai costi sostenuti nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2007".

Si precisa che l'importo del credito d'imposta spettante deve essere determinato secondo le misure percentuali fissate dal più volte citato decreto interministeriale e secondo le modalità di determinazione specificate nella risoluzione n. 100/E del 2011, cui si rinvia.

In particolare, si precisa che la percentuale massima del 47,53 per cento, stabilita ai fini dell'utilizzo in compensazione del credito di imposta, va applicata all'importo del credito indicato nel formulario (modello FRS) solo se sono stati sostenuti costi per investimenti in attività di ricerca in misura almeno pari all'ammontare indicato nel modello FRS. Nell'ipotesi, invece, in cui gli investimenti

sono stati realizzati in misura inferiore a quella indicata nel formulario, la percentuale del 47,53 per cento deve essere applicata all'ammontare del credito di imposta determinato sulla base di tale minore importo.

In ultimo, nel precisare che ai fini dell'applicazione della disciplina agevolativa in materia di credito d'imposta per la ricerca devono sussistere tutti i presupposti soggettivi e oggettivi e le condizioni previste dalla relativa normativa, come specificati dalla prassi in materia, si sottolinea che la verifica del possesso dei requisiti per l'ammissione al citato regime agevolativo non è oggetto del presente interpello.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza presentata alla Direzione Regionale del ... , viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo, del D. M. 26 aprile 2001, n. 209.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE