



Roma, 13 giugno 2008

*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

***OGGETTO: Credito di imposta per le attività di ricerca e sviluppo - Art. 1,
commi da 280 a 284 della legge 27 dicembre 2006, n. 296 –
Chiarimenti vari***

INDICE

PREMESSA	3
1. SOGGETTI BENEFICIARI	4
1.1 Attività di ricerca svolta per conto di terzi.....	4
1.2 Contratti stipulati con università private	4
1.3 Attività di ricerca commissionata a soggetti non residenti	6
1.4 Attività di ricerca svolta all'estero	6
1.5 Attività di ricerca commissionata a società del gruppo	7
1.6 Imprese in difficoltà finanziaria	7
2. ATTIVITÀ AMMISSIBILI.....	8
2.1 Attività di ricerca e sviluppo ammissibili	8
3. COSTI AMMISSIBILI	10
3.1 Modifiche apportate dalla legge finanziaria 2008.....	10
3.2 Contratti stipulati con università ed enti pubblici di ricerca	10
3.3 Trattamento contabile dei costi	11
3.4 Cumulo con altre agevolazioni	11
3.5 Rilevanza della deduzione IRAP	12
3.6 Costi di strumentazione e attrezzature in dotazione	12
3.7 Imprese che applicano i principi IAS.....	14
3.8 Attività di ricerca svolta dagli amministratori	15
4. DOCUMENTAZIONE DA PREDISPORRE	16
4.1 Personale impiegato nel 2007.....	16
4.2 Personale con contratto a progetto	16
4.3 Documentazione da predisporre	17
4.4 Costi per ricerca contrattuale.....	18
4.5 Controfirma della documentazione.....	19
5. UTILIZZO E RILEVANZA DEL CREDITO D'IMPOSTA.....	19
5.1 Utilizzo del credito d'imposta	19
5.2 Rilevanza del credito d'imposta	21

PREMESSA

L'articolo 1, commi da 280 a 284, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria 2007) 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 d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2009.

Il credito d'imposta è pari al 10 per cento dei costi sostenuti, elevato al 15 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 15 milioni di euro per ciascun periodo d'imposta (comma 281).

L'articolo 1, comma 66, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008) ha modificato la norma, elevando al 40 per cento la misura del credito d'imposta per i costi di ricerca e sviluppo riferiti a contratti stipulati con università ed enti pubblici di ricerca, ed aumentando a 50 milioni di euro per ciascun periodo d'imposta l'importo complessivo massimo dei costi su cui determinare il credito 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, previsto al comma 283 della legge finanziaria 2007, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, Serie generale, n. 92 del 18 aprile 2008, 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”*.

Con la presente circolare vengono forniti alcuni chiarimenti sull'applicazione del credito d'imposta, sotto forma di risposta a quesiti formulati da soggetti interessati.

I riferimenti normativi, per semplicità espositiva, sono effettuati direttamente ai *commi* della legge finanziaria 2007 come modificati dalla legge finanziaria 2008 e al decreto di attuazione, di seguito *decreto ricerca*.

1. SOGGETTI BENEFICIARI

1.1 Attività di ricerca svolta per conto di terzi

D. *Se una azienda (es. laboratori di ricerca privati) svolge attività di ricerca per conto terzi (e quindi pagata da terzi) può chiedere il credito per i costi che ha sostenuto?*

R. Il *comma 280* attribuisce il credito d'imposta alle imprese in relazione ai "costi sostenuti per attività di ricerca" con una maggiorazione dell'aliquota del credito d'imposta qualora i costi di ricerca siano riferibili a "contratti stipulati con università ed enti pubblici di ricerca". La misura è quindi diretta 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. L'azienda che svolge attività di ricerca su commissione di terzi in realtà non sostiene i relativi costi in quanto li riaddebita, in base ai corrispettivi contrattualmente previsti, al committente che ne sostiene l'onere. In tale ottica l'articolo 4, comma 1, lettera d), del *decreto ricerca* ammette espressamente al credito d'imposta i costi riguardanti "la ricerca contrattuale ... nell'ambito di un'operazione effettuata alle normali condizioni di mercato e che non comporti elementi di collusione;". Per l'impresa committente le spese di ricerca si considerano sostenute alla data di ultimazione della prestazione ovvero, in caso di stati di avanzamento lavori, alla data di accettazione degli stessi.

1.2 Contratti stipulati con università private

D. *La maggiore aliquota è applicabile anche ai costi di ricerca e sviluppo riferiti a contratti stipulati con università private?*

R. La Commissione europea con decisione C (2007) 6042 def. dell'11 dicembre 2007 ha concluso che il regime di aiuti previsto dai *commi da 280 a 283* non costituisce un aiuto di Stato. Nel paragrafo 2.2. relativo alla "Descrizione della misura" su cui la Commissione europea ha fondato la decisione è affermato al

punto (8) che *“il credito d'imposta è fissato al 15% qualora detti costi siano riferiti a contratti stipulati con organismi di ricerca senza scopo di lucro”* specificando, in nota, che *“Gli organismi di ricerca sono definiti in base alle disposizioni del punto 2.2 della disciplina RSI. Gli organismi di ricerca ammissibili saranno quelli di tutto il SEE”*. Nel punto (9) è affermato che *“L'Italia ha inoltre specificato di ritenere come ammissibili anche le spese legate a contratti con organismi di ricerca aventi scopo lucro, al tasso del 10 per cento”*. Nel successivo punto (10), infine, è specificato che *“I contratti con organismi di ricerca sono ammissibili indipendentemente dal fatto che si situino livello nazionale o del resto del SEE”*.

Per individuare le *“università ed enti pubblici di ricerca”* di cui al comma 280, occorre fare riferimento alla disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione (n. 2006/C 323/01) come suggerito peraltro dal richiamo effettuato dal medesimo comma 280 alla *“conformità alla vigente disciplina comunitaria degli aiuti di Stato in materia”*. La lettera d) del paragrafo 2.2. di detta disciplina considera *“organismo di ricerca”* un *“soggetto senza scopo di lucro, quale università o un istituto di ricerca, indipendentemente dal suo status giuridico (costituito secondo il diritto privato o pubblico) o fonte di finanziamento, la cui finalità principale consiste nello svolgere attività di ricerca di base, di ricerca industriale o di sviluppo sperimentale e nel diffonderne i risultati, mediante l'insegnamento, la pubblicazione o il trasferimento di tecnologie; tutti gli utili sono interamente reinvestiti nelle attività di ricerca, nella diffusione dei loro risultati o nell'insegnamento; le imprese in grado di esercitare un'influenza su simile ente, ad esempio in qualità di azionisti o membri, non godono di alcun accesso preferenziale alle capacità di ricerca dell'ente medesimo né ai risultati prodotti;”*. Da quanto sopra rappresentato emerge che ai fini dell'applicazione della maggiore aliquota occorre verificare (e dimostrare) che l'università con la quale si intende stipulare un contratto abbia le caratteristiche sopra indicate. In mancanza di tale riscontro ai costi sostenuti in base a contratti stipulati con

università si applica la medesima aliquota del 10 per cento prevista per le attività di ricerca e sviluppo svolte direttamente.

1.3 Attività di ricerca commissionata a soggetti non residenti

D. *Sono agevolabili i costi per attività di ricerca e sviluppo commissionata a soggetti non residenti?*

R. I commi da 280 a 283 e il decreto ricerca non prevedono esclusioni soggettive fondate sulla residenza dell'impresa, dell'università o dell'ente pubblico cui è commissionata l'attività di ricerca e sviluppo. Anche in tale ipotesi le spese di ricerca si considerano sostenute alla data di ultimazione della prestazione ovvero, in caso di stati di avanzamento lavori, allo data di accettazione degli stessi.

Rimane comunque impregiudicata la necessità di dimostrare che i costi sulla base dei quali è determinato l'importo del credito d'imposta siano ammissibili, effettivamente sostenuti e derivanti da un'operazione effettuata alle normali condizioni di mercato. Per usufruire del maggior credito d'imposta relativo ai contratti stipulati con università ed enti pubblici di ricerca è necessario altresì dimostrare che tali enti rientrino nella definizione di "organismo di ricerca" dato dal paragrafo 2.2. della vigente disciplina comunitaria degli aiuti di Stato in materia.

1.4 Attività di ricerca svolta all'estero

D. *È ammissibile l'attività di ricerca svolta all'estero?*

R. I commi da 280 a 283 e il decreto ricerca non prevedono limitazioni territoriali concernenti il luogo di svolgimento dell'attività di ricerca e sviluppo. Nel paragrafo 3.2. della decisione C (2007) 6042 def. dell'11 dicembre 2007 della Commissione europea, tra i motivi indicati dalle autorità italiane per sostenere che la misura non costituisce aiuto di Stato, è affermato al punto (23) che "Non esiste alcuna restrizione per quanto riguarda la localizzazione delle attività di ricerca ammissibili al credito d'imposta. Le attività sostenute direttamente e la ricerca contrattuale sono ammissibili se hanno luogo in

qualsiasi territorio del SEE". Pertanto, sono ammissibili le attività di ricerca e sviluppo svolte all'estero, anche per il tramite di una stabile organizzazione. Rimane comunque impregiudicata la necessità di dimostrare che i costi sulla base dei quali è determinato l'importo del credito d'imposta siano ammissibili ed effettivamente sostenuti.

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, purché 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.

1.6 Imprese in difficoltà finanziaria

D. *Qual è la nozione di impresa in difficoltà?*

R. Per espressa disposizione dell'articolo 2 del *decreto ricerca* sono escluse dal credito d'imposta le imprese in difficoltà finanziaria, secondo la definizione degli Orientamenti comunitari sugli aiuti di Stato per il salvataggio e la ristrutturazione di imprese in difficoltà (GUCE C 244 del 1° ottobre 2004). In particolare, la Commissione europea ritiene che un'impresa sia in difficoltà quando essa non sia in grado, con le proprie risorse o con le risorse che può ottenere dai proprietari/azionisti o dai creditori, di contenere perdite che, in assenza di un intervento esterno delle autorità pubbliche, la condurrebbero quasi certamente al collasso economico, nel breve o nel medio periodo. *“In linea di principio, un'impresa, a prescindere dalle sue dimensioni, è considerata in difficoltà nei seguenti casi:*

a) nel caso di società a responsabilità limitata, qualora abbia perso più della metà del capitale sociale e la perdita di più di un quarto di tale capitale sia intervenuta nel corso degli ultimi dodici mesi, o

b) nel caso di società in cui almeno alcuni soci abbiano la responsabilità illimitata per i debiti della società, qualora abbia perso più della metà dei fondi propri, quali indicati nei conti della società, e la perdita di più di un quarto del capitale sia intervenuta nel corso degli ultimi dodici mesi, o

c) per tutte le forme di società, qualora ricorrano le condizioni previste dal diritto nazionale per l'apertura nei loro confronti di una procedura concorsuale per insolvenza” (Cfr Orientamenti citati punto 10).

2. ATTIVITÀ AMMISSIBILI

2.1 Attività di ricerca e sviluppo ammissibili

D. *Quali attività rientrano nel campo di applicazione dell'agevolazione? Il campionario del settore tessile, abbigliamento e calzature è ammissibile?*

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. COSTI AMMISSIBILI

3.1 Modifiche apportate dalla legge finanziaria 2008

D. *Qual è il limite massimo dei costi ammissibili per il 2007?*

R. Come indicato in premessa, l'articolo 1, comma 66, della legge finanziaria 2008 ha modificato i *commi 280 e 281* aumentando dal 15 al 40 per cento la misura dell'aliquota del credito d'imposta per i costi riferiti a contratti stipulati con università ed enti pubblici di ricerca; ha altresì incrementato da 15 a 50 milioni di euro il limite massimo dei costi ammissibili. L'articolo 4, comma 1, del *decreto ricerca* nell'individuare le categorie di costi ammissibili, espressamente ne prevede l'ammissibilità "*nel limite massimo di 50 milioni di euro per ciascun periodo di imposta*"; quindi il suddetto limite di 50 milioni di euro è applicabile anche con riguardo ai costi sostenuti nel primo periodo d'imposta di vigenza della misura, ossia nel periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2006. Coerentemente deve intendersi applicabile dal primo periodo d'imposta di vigenza della misura anche l'aliquota del 40 per cento prevista per i costi riferiti a contratti stipulati con università ed enti pubblici di ricerca. In tal senso depone anche la relazione tecnica al disegno di legge finanziaria 2008 in cui si afferma l'efficacia retroattiva della decorrenza degli effetti delle modifiche della disciplina originaria e si prevede la copertura dei maggiori oneri dipendenti dalle suddette modifiche anche per l'anno 2007.

3.2 Contratti stipulati con università ed enti pubblici di ricerca

D. *La maggiore aliquota del credito di imposta si applica su tutti i costi di ricerca e sviluppo sostenuti dall'impresa e relativi ad attività di ricerca svolta in collaborazione con università ed enti pubblici di ricerca o solo su quelli riferibili allo specifico contratto stipulato?*

R. La maggiore aliquota è applicabile solo sui costi riaddebitati dall'università e dall'ente pubblico di ricerca in base al contratto stipulato. Ai costi per attività di ricerca svolta in proprio o commissionata a soggetti diversi è applicabile l'aliquota base.

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.

3.4 Cumulo con altre agevolazioni

D. *Come si calcolano le spese sostenute per il credito d'imposta nel caso di un progetto che in parte è stato finanziato con un contributo pubblico?*

R. La Commissione europea con decisione C(2007) 6042 def. del 11 dicembre 2007 ha concluso che il regime previsto dai *commi da 280 a 283* non costituisce un aiuto di Stato. Ciò comporta, tra l'altro, che nei confronti del credito di imposta in esame non si applicano le regole sul cumulo con altri aiuti di Stato e con aiuti c.d. *de minimis*, né le regole sul rispetto dei massimali previsti dalla Disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione (2006/C 323/01). I *commi da 280 a 283* non prevedono specifici limiti alla possibilità di cumulare il credito di imposta in esame con altri contributi pubblici o agevolazioni. 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.

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.

3.6 Costi di strumentazione e attrezzature in dotazione

D. *E' ammissibile all'agevolazione il costo di acquisizione delle strutture e delle attrezzature già in dotazione alle imprese oltre a quelle acquistate nel periodo?*

R. Il comma 280 attribuisce il credito d'imposta commisurandolo ai “*costi sostenuti per attività di ricerca industriale e di sviluppo precompetitivo*”. L'articolo 4, comma 1, lettera b) del *decreto ricerca* considera ammissibili “*gli strumenti e le attrezzature di laboratorio, nella misura e per il periodo in cui sono utilizzati per l'attività di ricerca e sviluppo*”. Il successivo comma 3 reca i criteri di quantificazione dei costi ammissibili di cui alla lettera b) del comma 1 applicando “*le quote di ammortamento, nei limiti dell'importo risultante dall'applicazione dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministro delle finanze del 31 dicembre 1988 ... in relazione alla misura e al periodo di utilizzo per l'attività di ricerca e sviluppo.*”. Il comma 5 considera ammissibili gli strumenti e le attrezzature “*anche se acquisiti mediante locazione finanziaria, a condizione che la durata del contratto non sia inferiore a quella stabilita dall'articolo 102, comma 7, del testo unico delle imposte sui redditi*” stabilendo che “*In tal caso, alla determinazione dei costi ammissibili concorrono le quote capitali dei canoni, in relazione alla misura e al periodo di utilizzo per l'attività di ricerca e sviluppo.*”.

In relazione a quanto sopra richiamato si ritiene che siano ammissibili i costi degli strumenti e attrezzature di laboratorio acquisiti prima del primo periodo di imposta di applicazione della misura, purché vi sia l'effettiva destinazione di strumenti e attrezzature a tale attività. La quantificazione del costo ammissibile è infatti commisurata alla misura e al periodo di utilizzo per l'attività di ricerca. Ciò implica che la quota di ammortamento o, in caso di beni acquisiti mediante locazione finanziaria, la quota capitale del canone dovrà essere assunta in relazione alla percentuale di utilizzo del bene nell'attività di ricerca e al periodo di tempo di utilizzo nell'arco di un anno. Ad esempio, per un'attrezzatura ammortizzabile al 10%, di costo pari a euro 30.000 acquistata il 1° luglio 2007 ed utilizzata al 40 per cento per scopi commerciali e per il restante 60 per cento per

attività di ricerca, risulterà ammissibile l'importo di 900 euro, risultante dal seguente calcolo: $3000 \times 6/12 \times 60/100 = 900$ euro.

Per la determinazione della quota capitale del canone, ai fini del credito d'imposta in esame, occorre fare riferimento ai criteri desumibili dall'articolo 1 del decreto ministeriale 24 aprile 1998, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 12 maggio 1998, n. 108. Pertanto, la quota capitale del canone sarà pari all'importo risultante dal rapporto tra il costo sostenuto dalla società concedente, al netto del prezzo di riscatto, ed il numero di giorni di durata del contratto di locazione finanziaria, moltiplicato per il numero di giorni del periodo di imposta.

Ai fini del calcolo del credito d'imposta spettante è ininfluenza l'imputazione contabile di eventuali contributi in precedenza ricevuti finalizzati all'acquisto dei beni. Pertanto, l'aliquota del credito di imposta dovrà essere applicata sulla quota di ammortamento calcolata al lordo del contributo anche se quest'ultimo non sia stato contabilizzato con la tecnica del risconto, fermo restando il limite stabilito dal citato articolo 4, comma 3, del *decreto ricerca*. L'ammortamento rilevante ai fini che ci occupano è quello ordinario o "tabellare" (determinato mediante applicazione dei coefficienti di cui al DM 31 dicembre 1988). Non rilevano, pertanto, le quote di ammortamento anticipate (art. 102 del TUIR, nella versione vigente nel primo periodo di imposta di applicazione del credito d'imposta).

3.7 Imprese che applicano i principi IAS

D: *Per quanto concerne i beni acquisiti in leasing da imprese che applicano gli IAS vi è l'obbligo di rispettare la durata minima del contratto di locazione di cui all'art. 102, comma 7, del TUIR?*

R. L'articolo 4, comma 5, del *decreto ricerca* considera ammissibili gli strumenti e le attrezzature "anche se acquisiti mediante locazione finanziaria, a condizione che la durata del contratto non sia inferiore a quella stabilita dall'articolo 102, comma 7, del testo unico delle imposte sui redditi" stabilendo che "In tal caso, alla determinazione dei costi ammissibili concorrono le quote capitali dei canoni, in relazione alla misura e al periodo di utilizzo per l'attività di ricerca e

sviluppo.”. Il comma 7 dell’articolo 102 del TUIR è stato sostituito ad opera dell’articolo 1, comma 33, lettera n), numero 2), della legge finanziaria 2008, con la conseguenza che le disposizioni ivi previste non sono più applicabili alle imprese, utilizzatrici di beni acquisiti mediante locazione finanziaria, che adottano i principi contabili internazionali (IAS). Ai fini della misura in esame, pertanto, tali imprese non sono soggette all’obbligo di rispettare la durata minima del contratto di locazione finanziaria prevista dall’articolo 102, comma 7, del TUIR, per i contratti stipulati a partire dal 1° gennaio 2008. Si ritiene altresì che le imprese che adottano i principi IAS debbano applicare, per determinare i costi ammissibili, la previsione di cui all’articolo 4, comma 3, del *decreto ricerca* coerentemente con quanto avviene per i beni in proprietà, dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2007.

3.8 Attività di ricerca svolta dagli amministratori

D. *E’ ammissibile il costo sostenuto per gli amministratori coinvolti in attività di ricerca e sviluppo previo esplicito incarico del consiglio di amministrazione con l’indicazione del compenso?*

R. 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*”.

L’articolo 61, comma 3, del decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276 (c.d. legge Biagi) esclude dal campo di applicazione della disciplina del contratto a progetto “*i componenti degli organi di amministrazione e controllo delle società*”. Ciò induce a ritenere che sono ammessi solo i costi sostenuti in relazione ad un eventuale contratto di lavoro dipendente stipulato con

l'amministratore che svolge attività di ricerca e sviluppo, laddove tale rapporto sia validamente costituibile ai sensi della vigente disciplina sul lavoro.

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.

4.2 Personale con contratto a progetto

D. *Per il personale con contratto a progetto è possibile presentare report di attività mensili?*

R. L'articolo 4, comma 1, lettera a) del *decreto* considera ammissibili i costi riguardanti *“il personale, limitatamente a ricercatori e tecnici, purché impiegati nell'attività di ricerca e sviluppo”*. Il successivo comma 2 reca i relativi criteri di quantificazione considerando rilevante *“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.”*. L'articolo 6, comma 2, prevede che le imprese beneficiarie sono tenute a conservare tutta la documentazione utile a dimostrare l'ammissibilità e l'effettività dei costi e, in particolare, ai sensi della lettera a) *“per quanto riguarda i costi del personale, 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;”*. La documentazione richiesta deve essere predisposta indistintamente per tutto il personale impiegato nell'attività di ricerca e sviluppo e, quindi, anche per i ricercatori e tecnici con contratto a progetto. Per questi ultimi la documentazione deve riscontrare l'effettivo impiego per le attività di ricerca e sviluppo in relazione al progetto dedotto nel contratto di collaborazione stipulato.

4.3 Documentazione da predisporre

D. *Per la documentazione da conservare per i controlli è necessario ricondurre la totalità delle attività svolte entro specifici progetti oppure è sufficiente una rendicontazione generale dei costi classificate per macro-voci secondo le indicazioni dell'art 4 del decreto (le stesse presenti sul modello Unico)?*

R. In tema di controlli l'articolo 6, comma 2, del decreto ricerca prevede che *“le imprese beneficiarie sono tenute a conservare tutta la documentazione utile a dimostrare l'ammissibilità e l'effettività degli stessi e in particolare, oltre ai titoli di spesa relativi alle acquisizioni di beni e servizi:*

a) per quanto riguarda i costi del personale, 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;

b) per quanto riguarda gli strumenti e le attrezzature di laboratorio, dichiarazione del legale rappresentante dell'impresa, ovvero del responsabile dell'attività di ricerca e sviluppo, relativa alla misura ed al periodo in cui gli stessi sono stati utilizzati per l'attività di ricerca e sviluppo;

c) per quanto riguarda i fabbricati dedicati esclusivamente alla realizzazione di centri di ricerca, dichiarazione del legale rappresentante dell'impresa, ovvero del responsabile dell'attività di ricerca e sviluppo, relativa alla misura ed al periodo in cui gli stessi sono stati utilizzati per l'attività di ricerca e sviluppo;

d) per quanto riguarda le acquisizioni effettuate mediante locazione finanziaria, documentazione attestante il costo sostenuto dal concedente.”.

Ciò premesso, non appare sufficiente la rendicontazione dei costi classificati per macro-voci corrispondenti alle tipologie di costi ammissibili indicati nell'articolo 4 del *decreto ricerca*, ancorché le medesime macro-voci siano presenti anche nell'apposita sezione XVI del quadro RU del modello UNICO 2008 richiesta “a pena di decadenza” all'articolo 5 del *decreto ricerca*. La compilazione dell'apposita sezione del quadro RU non esime l'impresa dal dimostrare che i costi sono sostenuti per una delle attività di ricerca e sviluppo analiticamente indicate nell'articolo 2 del *decreto ricerca*, sono pertinenti e congrui in relazione alle prescrizioni del successivo articolo 4, nonché la loro effettività, anche con la produzione della documentazione richiesta dai commi 2 e 3 dell'articolo 6.

4.4 Costi per ricerca contrattuale

D. *Per i costi di ricerca e sviluppo riferibili a contratti con università ed enti pubblici di ricerca, nonché per quelli riferibili a contratti con altri enti di ricerca è necessario chiedere la separazione per macrovoci? A tal proposito è necessario richiedere una dichiarazione dell'ente?*

R. Nel modello e nelle istruzioni per la compilazione di UNICO 2008 è prevista la separata indicazione, per ogni categoria di costo, dell'importo riferibile a contratti stipulati con università ed enti pubblici di ricerca. Tale indicazione è stata adottata in via prudenziale nelle more dell'iter di approvazione del *decreto ricerca*. I costi di ricerca e sviluppo riferiti a contratti stipulati con università ed enti pubblici di ricerca, nonché con altri enti di ricerca, sono comunque da imputare alla "ricerca contrattuale" di cui all'articolo 4, comma 1, lettera d), del *decreto ricerca*. I costi in esame, pertanto, vanno indicati nel rigo RU 81 (Ricerca contrattuale e brevetti), colonna 7, specificando nella colonna 8 l'ammontare dei predetti costi, già compresi nell'importo di colonna 7, riferiti a contratti stipulati con università ed enti pubblici di ricerca.

4.5 Controfirma della documentazione

D. *La documentazione da predisporre può essere controfirmata dal presidente del collegio sindacale?*

R. L'articolo 6, comma 3, del *decreto ricerca* prevede che "La documentazione di cui alle lettere a), b), c) e d) del comma 2 è predisposta annualmente entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi ed è controfirmata da un revisore dei conti o da un professionista iscritto nell'albo dei revisori dei conti, dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali o in quello dei consulenti del lavoro, ovvero dal responsabile del centro di assistenza fiscale."

La documentazione in esame può essere controfirmata dal presidente del collegio sindacale in qualità di professionista iscritto nei registri e negli albi indicati dalla disposizione.

5. UTILIZZO E RILEVANZA DEL CREDITO D'IMPOSTA

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 è riportato in avanti anche oltre il limite temporale eventualmente previsto dalle singole leggi istitutive ed è 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, può essere fruito senza la suddetta limitazione.

5.2 Rilevanza del credito d'imposta

D. *Qual è il trattamento fiscale del credito d'imposta?*

R. Il *comma 282* prevede che il credito di imposta:

– non concorre alla formazione del reddito, né del valore della produzione netta ai fini dell'IRAP;

– non rileva ai fini della determinazione della quota di interessi passivi deducibile dal reddito d'impresa ai sensi dell'articolo 96 del TUIR (vigente nel primo periodo di imposta di applicazione della misura);

– non rileva ai fini 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.

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