

Agevolazioni

BONUS RICERCA e SVILUPPO

FRUIZIONE del CREDITO CONDIZIONATA al RILASCIO di un NULLA OSTA

di Emanuele Rossi

QUADRO NORMATIVO

Il **credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo** è disciplinato dall'art. 1, co. 280-283, L. 27.12.2006, n. 296 [CFF ② 8451], che prevede appunto un credito d'imposta pari al **10%** (**40%** in caso di progetti di ricerca intrapresi con **università ed enti pubblici di ricerca**) dei **costi** sostenuti dalle imprese fino al **31.12.2009**, per attività di **ricerca e sviluppo**.

Il bonus va **prenotato**, mediante invio di un **apposito for-**

mulario all'Agenzia delle Entrate: tale adempimento è stato introdotto dall'art. 29, co. 1, D.L. 29.11.2008, n. 185, conv. con modif. con L. 28.1.2009, n. 2, il quale fa riferimento, relativamente a tale comunicazione, alla data del **29.11.2008**: per le attività di ricerca iniziate **prima** del 29.11.2008, la comunicazione all'Agenzia delle Entrate ha solo natura **dichiarativa e non inficia il diritto alla fruizione** del cre-

dito; per le attività di ricerca iniziate in **data successiva**, invece, la comunicazione ha natura **autorizzativa**, nel senso che l'impresa, ai fini dell'utilizzo del credito, deve attendere un **nulla osta** delle Entrate, che arriva solo (sotto forma di **silenzio-assenso**), nel caso vi siano **risorse ancora disponibili**, dopo la **prenotazione** da parte di quanti vantano **attività di ricerca** iniziate **prima** del **29.11.2008**.

BONUS RICERCA e SVILUPPO: con la L. 27.12.2006, n. 296 (Finanziaria 2007), il Legislatore ha attribuito alle imprese un **credito d'imposta** pari al **10%** dei **costi sostenuti**, fino al **31.12.2009**, per **attività di ricerca e sviluppo**. L'ammontare del credito è **elevato** al **40%** nel caso in cui i costi derivino da **contratti** stipulati con le **università** o con altri **enti pubblici di ricerca**.

Ai sensi del co. 281, dell'art. 1, L. 296/2006 [CFF ② 8451], viene fissato un **tetto all'ammontare delle spese agevolabili** pari a **€ 50 milioni** per **ciascun periodo d'imposta**. In base al co. 282, tale credito va **indicato** nella relativa **dichiarazione dei redditi e non concorre** alla formazione né del **reddito** né della **base imponibile Irap**; ancora, il credito è utilizzabile ai fini del **versamento delle imposte sui redditi** e dell'**Irap** dovute per il periodo in cui le spese, che hanno dato origine al credito, sono state **sostenute**.

L'eventuale **ecedenza** può essere usata in compensazione ai sensi dell'art. 17, D.Lgs. 9.7.1997, n. 241 [CFF ② 7418], a partire 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.

Per esemplificare, coloro i quali hanno voluto usufruire dell'agevolazione per **l'anno 2007**

hanno dovuto indicare il credito d'imposta in questione nella sez. XVI – Ricerca e Sviluppo, del Quadro RU del Mod. Unico 2008, potendo **compensare** lo stesso:

- per una **parte**, con le **imposte** dovute a **saldo** per il **periodo d'imposta 2007**;
- per il **restante**, posta il **30.9.2008** la data di **scadenza** per l'**invio telematico** delle dichiarazioni relative all'anno 2007, con **altri tributi**, mediante presentazione del Mod. F24, a partire dall'**1.10.2008**.

Prima di entrare nel merito delle novità introdotte dal D.L. 29.11.2008, n. 185, conv. con modif. con L. 28.1.2009, n. 2 (decreto «anti-crisi»), si ritiene opportuno puntualizzare quali sono le **attività** ed i **costi agevolabili**, alla luce del disposto del D.M. 28.3.2008, n. 76 [CFF ② 8457 – 8457f], emanato in attuazione dell'art. 1, co. 280-283, L. 27.12.2006, n. 296.

- Ai sensi dell'art. 2, D.M. 76/2008 [CFF ② 8457a], è **agevolabile** l'attività di ricerca e sviluppo rivolta:
- a) a **lavori sperimentali** o **teorici** svolti soprattutto per acquisire **nuove conoscenze** sui **fondamenti** di fenomeni e di fatti osservabili, senza che siano previste **applicazioni** o **utilizzazioni pratiche** dirette;
 - b) **ricerca pianificata** o **indagini critiche** miranti ad acquisire **nuove conoscenze**, da utilizzare

per mettere a punto **nuovi prodotti, processi o servizi** o permettere un **notevole miglioramento** dei **prodotti, processi o servizi** esistenti; creazione di **componenti di servizi complessi** necessaria per la **ricerca industriale**, in particolare per la validazione di tecnologie generiche, ad esclusione dei prototipi di cui alla lett. c);

- c) **acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo** delle **conoscenze e capacità esistenti** di natura scientifica, tecnologica, commerciale e altro, allo scopo di **produrre piani, progetti o disegni** per **prodotti, processi o servizi** nuovi, modificati o migliorati, purché **non siano destinati ad uso commerciale**; utilizzazione di **prototipi** utilizzabili per **scopi commerciali**, quando il prototipo è necessariamente il **prodotto commerciale finale** e il suo **costo di fabbricazione è troppo elevato** per poterlo usare soltanto fini di dimostrazione e di convalida. **Non sono ammissibili le modifiche di routine** o le modifiche **periodiche** apportate a prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione, servizi esistenti ed altre operazioni in corso, anche quando tali modifiche rappresentino miglioramenti.

In sostanza, viene premiata l'**attività di ricerca**, anche di **tipo speculativo**, ⁽¹⁾ volta all'**accrescimento** di know how e al **progresso tecnologico**.

Per quanto riguarda i costi sostenuti nelle attività di ricerca, l'art. 4, D.M. 76/2008 [CFF 8457c] dispone che **partecipano alla formazione del quantum agevolabile**:

- i **costi** sostenuti per il **personale impiegato** nell'attività di ricerca e sviluppo;
- gli **ammortamenti** degli **strumenti** e delle altre **attrezzature di laboratorio**, nella misura e nel periodo in cui sono **impiegati** nell'attività di ricerca e sviluppo;
- gli **ammortamenti** dei **fabbricati** e dei **terreni**, nella misura e nel periodo in cui sono **impiegati** nell'attività di ricerca e sviluppo;
- la **ricerca contrattuale**, le **competenze tecniche** ed i **brevetti**, acquisiti ovvero ottenuti in licenza;
- i **servizi di consulenza** utilizzati **esclusivamente** ai fini dell'**attività** di ricerca e sviluppo;
- una **quota parte** delle **spese generali sostenute**, corrispondente al **10%** del **costo** per il **personale impiegato** nell'attività di ricerca e

sviluppo;

- i servizi di **consulenza**, utilizzati **esclusivamente** ai fini dell'**attività** di **ricerca e sviluppo**.

ESEMPIO: un'azienda farmaceutica ha avviato nel corso del **2008** un progetto di ricerca rivolto alla **sperimentazione di un nuovo medicinale**.

Tale attività risulta **potenzialmente idonea** a beneficiare del **bonus ricerca** ex L. 296/2006, in quanto rientra fra i casi di **ricerca pianificata o indagini critiche** miranti ad acquisire **nuove conoscenze** da utilizzare per mettere a punto i **nuovi prodotti** di cui all'art. 2, D.M. 76/2008 [CFF 8457a].

Ipotizzato che risultino **impegnati** nell'attività di ricerca, sempre nel corso del 2008:

- una **squadra di 5 dipendenti a tempo pieno**, per un costo lavoro di **€ 200.000**;
- **attrezzature da laboratorio** del costo di **€ 500.000** (ipotizzando coefficiente ammortamento ex D.M. 31.12.1988 [CFF 5400 – 5425] del 20%); ⁽²⁾
- **consulenze esterne** impiegate nel progetto, per un costo di **€ 50.000**.

L'azienda potrà vantare, in riferimento al **periodo d'imposta 2008**, un **credito d'imposta** per attività di ricerca e sviluppo, pari a: (€ 200.000 + € 100.000 + € 50.000) * 10% = **€ 35.000**. Importo che sale ad **€ 140.000** (€ 350.000 * 40%) nel caso in cui l'attività di ricerca in questione sia frutto di un **contratto** stipulato con un **ente pubblico di ricerca** (es. università). In ogni caso, tale credito dovrà essere indicato nel Mod. Unico 2009, per poter essere utilizzato in **compensazione** con le modalità evidenziate.

Fino all'entrata in vigore dell'art. 29, D.L. 185/2008, l'impresa intenzionata ad usufruire del bonus ricerca e sviluppo non doveva fare altro che **indicare il credito d'imposta** cui aveva diritto nella **dichiarazione dei redditi** relativa al periodo in cui i costi oggetto d'agevolazione erano stati **sostenuti**. L'acquisizione del diritto al credito avveniva in modo **automatico**, e l'unico problema che poteva sorgere era un **disconoscimento** dello stesso da parte dell'Amministrazione finanziaria, nel momento in cui, in sede di **controllo**, si fosse riscontrata la **manca** dei **requisiti** richiesti dalla norma. ⁽³⁾

NOVITÀ del DECRETO «ANTI-CRISI»: con l'entrata in vigore dell'art. 29, D.L. 185/2008, l'acquisizio-

⁽¹⁾ *Purché rispondente agli ordinari criteri di inerenza, di cui all'art. 109, D.P.R. 22.12.1986, n. 917 [CFF 5209].*

⁽²⁾ *Ai sensi del punto 3, dell'art. 4, D.M. 76/2008, in riferimento ai costi sostenuti per strumenti e attrezzature da laboratorio, sono agevolabili le quote di ammortamento determinate applicando i coefficienti ministeriali di cui al D.M. 31.12.1988.*

⁽³⁾ *Per una disamina più approfondita della documentazione necessaria ai fini dell'attestazione dell'ammissibilità e dell'effettività dei costi sostenuti, e dell'attività di controllo dell'Agenzia delle Entrate si veda l'art. 6, D.M. 76/2008 [CFF 8457e].*

ne del **diritto al credito non** è più **automatica**, ma soggetta ad **autorizzazione** da parte dell'Agazia delle Entrate.

Ciò è dovuto al fatto che, con l'art. 29, co. 1, D.L. 185/2008, anche il bonus ricerca e sviluppo, al pari degli altri crediti d'imposta vigenti al **29.11.2008**, data di entrata in vigore del D.L. 185/2008, è stato assoggettato alla procedura di **monitoraggio dei crediti** di cui ai co. 1 e 2, dell'art. 5, D.L. 8.7.2002, n. 138, conv. con modif. dalla L. 8.8.2002, n. 178.

Tale procedura di monitoraggio consente allo Stato di **controllare l'utilizzo delle agevolazioni** da parte dei contribuenti o meglio, di fare in modo che, dall'agevolazione concessa, **non derivi** per l'Erario una **perdita di gettito** superiore alla relativa copertura stanziata in bilancio.

Sulla scorta di ciò, le imprese intenzionate a godere del credito d'imposta in questione devono **prenotare** la **fruizione** mediante l'invio di un **apposito formulario** all'Agazia delle Entrate. Al riguardo, il co. 2 dell'art. 29, D.L. 185/2008 distingue, a seconda che l'**attività di ricerca** sia **iniziata prima o dopo il 29.11.2008**.

Nel caso in cui l'attività di ricerca, sulla base di **atti o documenti** aventi **data certa**, risulti iniziata **prima del 29.11.2008**, la **comunicazione** ha funzione **meramente dichiarativa**, ai fini della **copertura finanziaria**: è importante, però, che il contribuente invii il formulario nei **tempi stabiliti**, ovvero **entro 30 giorni** a partire dalla data di **attivazione** della **procedura** di cui al co. 4, dell'art. 29. ⁽⁴⁾

Infatti, se l'impresa **dimentica** di inviare il formulario, o lo invia **decorso il termine** di cui sopra, **perderà il diritto all'utilizzo del credito** anche se lo stesso è **già stato utilizzato** in compensazione.

Nei casi di attività di ricerca iniziate in data **successiva al 29.11.2008**, l'invio del formulario vale invece come **prenotazione dell'accesso** alla **fruizione del credito**, che può avvenire solo se risultano **risorse sufficienti**, dopo l'utilizzo del credito da parte di quanti hanno vantato progetti di ricerca **iniziati prima del 29.11.2008**.

Ai sensi del co. 3, dell'art. 29, D.L. 185/2008, l'Agazia delle Entrate **ordinerà cronologicamen-**

te i formulari pervenuti: lo Stato ha stanziato un determinato ammontare di risorse a **copertura dell'agevolazione** in questione, che verrà attribuito a quanti si **prenoteranno per primi**, secondo le procedure dettate dal provvedimento amministrativo, di cui si parlerà in seguito.

Relativamente alle prenotazioni per le attività di ricerca **ante 29.11.2008**, il rilascio del **nulla osta** avverrà, come accennato, solo ai fini della **copertura finanziaria**; nel senso che all'impresa verrà solo comunicato il **periodo d'imposta** nel corso del quale potrà essere **speso il credito**. ⁽⁵⁾

Per le attività di ricerca **iniziate in data successiva**, invece, **non è assicurato il diritto alla fruizione** del credito, in quanto, **entro 90 giorni** dalla data di **accoglimento** della relativa **prenotazione**, all'impresa potrebbe essere comunicato un **eventuale diniego**, ove **non restassero risorse a sufficienza** dopo l'attribuzione del credito a quanti vantano attività di ricerca ante 29.11.2008. ⁽⁶⁾

Sempre in riferimento all'utilizzo del credito d'imposta relativo alle attività di ricerca iniziate in **data successiva al 29.11.2008**, il co. 4 dell'art. 29 prevede che i soggetti interessati all'utilizzo debbano **indicare nel formulario l'importo delle spese agevolabili** le quali, a pena di decadenza, vanno **sostenute** entro l'**anno successivo** a quello di **accoglimento** della **prenotazione** e non oltre, comunque, alla **chiusura del periodo d'imposta in corso** alla data del **31.12.2009**.

In caso di rilascio del **nulla osta**, il credito è utilizzabile solo **entro 6 mesi dal termine ultimo** posto per il **sostenimento delle spese** e, in ogni caso, nel rispetto di **limiti massimi** pari, in progressione, al **30%** nell'anno di **presentazione dell'istanza** e, per la **residua parte**, nell'**anno successivo**.

Ai sensi del co. 5, dell'art. 29, D.L. 185/2008, il formulario deve essere **approvato con apposito provvedimento** del Direttore dell'Agazia delle Entrate, entro **30 giorni** dalla data di entrata in vigore della Legge di conversione (ovvero il 28.1.2009).

Infine, entro i **successivi 30 giorni** dalla data di approvazione del provvedimento, va **attivata la procedura** per la **trasmissione** del formulario all'Agazia delle Entrate.

⁽⁴⁾ Originariamente il dies a quo era il 28.1.2009. A seguito delle modifiche apportate durante l'iter di conversione si è reso necessario posticipare la scadenza (si veda il comunicato dell'Agazia delle Entrate 20.1.2009).

⁽⁵⁾ In particolare, se risultano risorse finanziarie sufficienti, l'utilizzo del credito avverrà per tutti nel corso dell'esercizio di prenotazione dello stesso; in caso contrario, i «ritardatari» nella prenotazione all'utilizzo del credito potranno compensare lo stesso negli esercizi successivi, in base del disposto del nulla osta rilasciato dall'Amministrazione.

⁽⁶⁾ Originariamente il termine era di 30 giorni, passati a 90 in sede di conversione del decreto-legge. Al riguardo, trova applicazione il cd. silenzio-assenso: il nulla osta si intende rilasciato ove non pervenga risposta di senso contrario, entro 90 giorni dall'accoglimento della relativa prenotazione (pt. b), del co. 3, dell'art. 29, D.L. 185/2008).