

CIRCOLARE N. 51/E



Roma, 28 novembre 2011

Direzione Centrale Normativa

Settore Fiscalità Internazionale e Agevolazioni
Ufficio Agevolazioni Fiscali

OGGETTO *Articolo 1 del decreto-legge 13 maggio 2011, n. 70, convertito con modificazioni dalla legge 12 luglio 2011, n. 106 – Credito di imposta per le imprese che finanziano progetti di ricerca in Università o enti pubblici di ricerca*

INDICE

PREMESSA	3
1. AMBITO SOGGETTIVO	4
1.1 Imprese beneficiarie	4
1.2 Strutture finanziabili.....	5
2. AMBITO OGGETTIVO.....	6
2.1 La ricerca agevolabile	6
2.2 Tipologia di investimenti.....	8
2.3 Momento di effettuazione degli investimenti	9
3. DETERMINAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE	10
3.1 Calcolo della media degli investimenti	10
3.2 Misura del credito di imposta.....	12
4. UTILIZZO E RILEVANZA DEL CREDITO DI IMPOSTA	13
4.1 Modalità di utilizzo.....	13
4.2 Termini di utilizzo	15
4.3 Cumulabilità con altre agevolazioni	17
4.4 Rilevanza del credito di imposta	17
5. ESEMPI DI CALCOLO	18

PREMESSA

L'articolo 1 del decreto-legge 13 maggio 2011, n. 70 (cosiddetto *decreto sviluppo*), ha istituito, in via sperimentale per gli anni 2011 e 2012, un credito di imposta al fine di incentivare le imprese ad effettuare investimenti in “*progetti di ricerca*” svolti da Università o enti pubblici di ricerca anche in associazione, in consorzio o in *joint venture* con altre qualificate strutture di ricerca di equivalente livello scientifico.

Con decreto del Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, previo parere delle competenti Commissioni parlamentari, possono essere individuate anche altre strutture i cui progetti di ricerca, se finanziati dalle imprese, consentono l'accesso all'agevolazione.

Con il medesimo articolo 1 viene disposta contestualmente l'abrogazione dell'articolo 1, comma 25, della legge 13 dicembre 2010, n. 220, con il quale era stato introdotto, per l'anno 2011, il credito di imposta in favore delle imprese che affidano l'attività di ricerca e sviluppo a Università o enti pubblici di ricerca, peraltro mai applicato per mancata emanazione del provvedimento attuativo.

Il credito di imposta è riconosciuto nella misura del 90 per cento della quota di investimenti che eccede la media degli investimenti in ricerca effettuati nel triennio 2008-2010 ed è fruibile in tre quote annuali a decorrere da ciascuno degli anni 2011 e 2012.

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 2011/130237 del 9 settembre 2011 (di seguito *provvedimento*), emanato ai sensi del comma 4 dell'articolo 1 del citato decreto legge n. 70 del 2011, sono state adottate le disposizioni applicative della misura agevolativa.

Con la presente circolare vengono forniti chiarimenti in merito ai presupposti soggettivi e oggettivi di accesso al credito di imposta, nonché alle

modalità e ai termini di fruizione.

I riferimenti normativi, per semplicità espositiva, sono effettuati direttamente ai *commi* dell'articolo 1 del *decreto sviluppo* e al *provvedimento* del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

1. AMBITO SOGGETTIVO

1.1 Imprese beneficiarie

Come previsto dal *comma* 1, beneficiarie del credito di imposta in esame sono le “*imprese che finanziano progetti di ricerca*” realizzati da Università ovvero enti pubblici di ricerca.

Sotto il profilo soggettivo, dunque, il credito di imposta è riservato a tutte le imprese che – indipendentemente dalla forma giuridica, dalle dimensioni aziendali, dal settore economico in cui operano, nonché dal regime contabile adottato – effettuano investimenti in progetti di ricerca commissionati a Università o enti pubblici di ricerca.

In assenza di un'espressa esclusione normativa, si ritiene che possano fruire dell'agevolazione anche gli enti non commerciali, con riferimento all'attività commerciale eventualmente esercitata.

In merito, si precisa che sono ammesse all'agevolazione sia le imprese residenti nel territorio dello Stato che le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di imprese non residenti.

Infine, il *comma* 1 non pone alcuna condizione riguardante la data di inizio dell'attività di impresa. Possono, quindi, fruire dell'agevolazione anche le imprese che si costituiscono o intraprendono l'attività a partire dal 14 maggio 2011, data di entrata in vigore del *decreto sviluppo*.

1.2 Strutture finanziabili

Come chiaramente indicato al *comma 1*, il credito di imposta è destinato alle imprese che finanziano progetti di ricerca “*in Università ovvero enti pubblici di ricerca*”.

Inoltre, con decreto del Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca, emanato di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, possono essere individuate “*altre strutture finanziabili*”, cioè ulteriori strutture alle quali le imprese possono commissionare progetti di ricerca al fine di accedere al beneficio fiscale.

Ai fini dell'accesso al credito di imposta, pertanto, le imprese dovranno verificare che la struttura di cui intendono finanziare il progetto di ricerca abbia le caratteristiche per rientrare in una delle categorie indicate al *comma 3*, lettera a), oppure individuate eventualmente nel sopra citato decreto, qualora venga emanato.

In base al suddetto *comma 3*, lettera a), in particolare, per “*Università ed enti pubblici di ricerca*” devono intendersi:

- 1) le Università, statali e non statali, e gli Istituti Universitari, statali e non statali, legalmente riconosciuti;
- 2) gli enti pubblici di ricerca di cui all'articolo 6 del Contratto collettivo quadro per la definizione dei comparti di contrattazione per il quadriennio 2006-2009;
- 3) l'Agenzia Spaziale Italiana (ASI);
- 4) gli istituti di ricovero e cura a carattere scientifico;
- 5) gli “*organismi di ricerca*” come definiti nella comunicazione della Commissione n. 2006/C 323/01, recante disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea C 323 del 30 dicembre 2006.

Con riferimento a tale ultimo punto, si ricorda che in base al paragrafo 2.2. lettera d), della citata disciplina comunitaria, rientra nella nozione di “*organismo di*

ricerca”, un “soggetto senza scopo di lucro, quale un’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”.

Il secondo periodo del medesimo *comma* 1 precisa, altresì, che le Università o gli enti pubblici di ricerca possono sviluppare i progetti così finanziati anche in associazione, in consorzio, in *joint venture* con altre “*qualificate strutture di ricerca, anche private, di equivalente livello scientifico*”.

Si evidenzia, al riguardo, che la disposizione indica a titolo esemplificativo le varie forme associative mediante le quali le Università o gli enti pubblici di ricerca possono svolgere i progetti di ricerca finanziati, rendendo di fatto ammissibili eventuali altre forme associative assimilabili a quelle espressamente indicate.

Si rappresenta, altresì, che le disposizioni sopra richiamate non prevedono esclusioni soggettive fondate sulla residenza dell’Università o dell’ente pubblico cui è commissionata l’attività di ricerca.

2. AMBITO OGGETTIVO

2.1 La ricerca agevolabile

In base al *comma* 1, l’agevolazione è destinata alle imprese che “*finanziano progetti di ricerca in Università ovvero enti pubblici di ricerca*”.

Stante il riferimento generico a progetti di “ricerca”, senza ulteriori precisazioni, si ritiene che l’accesso al beneficio non sia limitato ad una determinata tipologia di ricerca.

A tale ultimo riguardo, considerato il rinvio esplicito effettuato dal *comma* 3, lettera a), punto 3), alla “*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, al fine di definire le strutture di ricerca finanziabili, si ritiene corretto, anche in riferimento alla tipologia di attività agevolabili, mutuare le “*definizioni*” recate dal paragrafo 2.2 della medesima comunicazione relative rispettivamente alla “*ricerca fondamentale*”, alla “*ricerca industriale*” e allo “*sviluppo sperimentale*”¹.

Per completezza, si precisa, altresì, che in base al *comma* 3, lettera b), punto 2), il credito di imposta compete se l’investimento “*è commissionato ai soggetti di cui alla lettera a)*”, cioè alle Università o agli enti pubblici di ricerca.

Ciò premesso, si ritiene che il combinato disposto del *comma* 1 e del *comma* 3, lettera b), punto 2), individui come ammissibili al beneficio le sole attività di ricerca riconducibili ad una o più delle categorie di ricerca sopra richiamate, purché svolte su commissione dalle Università o dagli enti pubblici di ricerca, con ciò

¹ In particolare, secondo la disciplina comunitaria, rientrano:

- nella “*ricerca fondamentale*” i “*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*”;
- nella “*ricerca industriale*” la “*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. Comprende la creazione di componenti di sistemi complessi, necessaria ai fini della ricerca industriale, in particolare per la validazione di tecnologie generiche, ad esclusione dei prototipi*”;
- nello “*sviluppo sperimentale*” l’“*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. Può trattarsi anche di altre attività destinate alla definizione concettuale, alla pianificazione e alla documentazione concernenti nuovi prodotti, processi e servizi. Tali attività possono comprendere l’elaborazione di progetti, disegni, piani e altra documentazione, purché non siano destinati a uso commerciale*”.

escludendo, conseguentemente, dall'ambito applicativo della misura la ricerca svolta direttamente dall'impresa, cioè la cosiddetta "*ricerca interna*".

2.2 Tipologia di investimenti

Sulla base di quanto precisato nel paragrafo precedente, obiettivo della misura è incentivare le imprese ad effettuare investimenti in "*progetti di ricerca*" svolti da Università o enti pubblici.

La norma non individua analiticamente le tipologie di investimento agevolabili né le spese ammissibili. Tuttavia, sulla base del dato letterale, sono da ritenere esclusi dagli investimenti agevolabili, in ogni caso, le spese di ricerca sostenute direttamente dalle imprese, ancorché relative a beni o servizi messi a disposizione delle Università o degli enti per la realizzazione del progetto di ricerca cui l'impresa medesima partecipa.

Per quanto riguarda l'individuazione dei costi ammissibili, in considerazione delle analogie riscontrabili tra la misura in esame e la disciplina relativa alla precedente versione del credito di imposta per la ricerca, introdotto dall'articolo 1, commi da 280 a 283, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, si ritiene possibile mutuare, in questa sede, le soluzioni interpretative adottate, in particolare, con riferimento ai costi di ricerca "*referiti a contratti stipulati con università ed enti pubblici di ricerca*".

In proposito, al fine di individuare tale tipologia di costi, la circolare n. 46/E del 13 giugno 2008, al paragrafo 4.4, fa esplicito rinvio all'elenco di cui all'articolo 4, comma 1, del decreto del Ministro dello sviluppo economico di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, n. 76 del 28 marzo 2008, dal quale si evince che i costi relativi alla "*ricerca contrattuale*" sono considerati ammissibili, "*nella misura congrua e pertinente*", purché i risultati di tale ricerca siano acquisiti "*nell'ambito di un'operazione effettuata alle normali condizioni di mercato e che non comporti elementi di collusione*" (cfr. lettera d).

Si rappresenta, inoltre, che alla luce della disposizione contenuta nel *comma 2*, secondo periodo – in base alla quale “*resta fermo che l’importo degli investimenti in progetti di ricerca di cui al comma 1, è integralmente deducibile dall’imponibile delle imprese*” – i costi ammissibili devono rispettare anche il requisito dell’inerenza previsto dall’articolo 109, comma 5, del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR).

Infine, in considerazione della natura automatica dell’incentivo - che non prevede la valutazione preventiva del progetto di ricerca commissionato - si ritiene necessario che le imprese beneficiarie conservino tutta la documentazione, sia amministrativa sia contabile, utile a dimostrare, in sede di controllo, l’ammissibilità, l’effettività e l’inerenza delle spese sostenute.

2.3 Momento di effettuazione degli investimenti

Sotto il profilo temporale, il *comma 3*, lettera b), punto 1), dell’articolo 1 del *decreto sviluppo* precisa che 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*”.

Per quanto attiene all’individuazione del momento di realizzazione dell’investimento, si ritiene che, trattandosi di ricerca “commissionata” a soggetti esterni, le relative spese siano da considerare 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 infrannuale o ultrannuale del contratto.

Si ritiene, inoltre, che il riferimento esplicito agli investimenti “realizzati” a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2010 non escluda, di per sé, l’ammissibilità di investimenti in progetti di ricerca che

risultino avviati in data anteriore al predetto periodo di applicazione dell'agevolazione. In tal caso, l'agevolazione compete per la parte di costi sostenuti nel periodo individuato dalla norma.

Sono, pertanto, agevolabili tutti gli investimenti effettuati durante il periodo di vigenza del beneficio a prescindere dal momento in cui sono stati avviati i relativi progetti.

3. DETERMINAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE

3.1 Calcolo della media degli investimenti

In riferimento agli aspetti operativi della misura riguardanti, in particolare, le modalità di calcolo del credito spettante, il *comma 2* dispone che il credito di imposta “*compete in tre quote annuali ... per l'importo percentuale che eccede la media degli investimenti in ricerca effettuati nel triennio 2008-2010*”. Inoltre, il *comma 3*, lettera b), punto 2), prevede che il credito di imposta “*compete nella misura del 90 per cento della spesa incrementale di investimento*”.

Quindi, come anche precisato nel *provvedimento* del Direttore dell'Agenzia delle entrate, per ciascuno dei due periodi di imposta agevolabili, il credito spetta nella misura del 90 per cento dell'importo degli investimenti in ricerca che eccede la media degli investimenti effettuati nel triennio 2008-2010.

Ai fini della determinazione della misura del credito spettante, pertanto, occorre preliminarmente calcolare la “*media degli investimenti in ricerca effettuati nel triennio 2008-2010*” per poterla raffrontare con l'importo degli investimenti realizzati in ciascuno dei periodi agevolabili.

A tale riguardo, occorre considerare che, in base al *comma 3*, lettera b), punto 1), 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*”.

Ne deriva, pertanto, che il triennio di riferimento per il calcolo della media degli investimenti pregressi è costituito dai tre periodi di imposta che precedono il primo periodo di applicazione dell'agevolazione (*i.e.*, periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2010 e i due precedenti).

Di conseguenza, per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare, relativamente ai quali il credito di imposta compete per gli investimenti realizzati dal 1° gennaio 2011 al 31 dicembre 2012, il triennio di riferimento, per il calcolo della media degli investimenti effettuati, è compreso tra il 1° gennaio 2008 e il 31 dicembre 2010.

Parimenti, per i soggetti con periodo di imposta non coincidente con l'anno solare, il "*triennio*" da assumere ai fini del calcolo della media degli investimenti è costituito, in concreto, dai tre periodi di imposta precedenti al primo periodo agevolabile. Così, ad esempio, per un'impresa con periodo di imposta 1° aprile - 31 marzo, il credito di imposta compete per gli investimenti realizzati dal 1° aprile 2011 al 31 marzo 2013 e il triennio di riferimento, per il calcolo della media degli investimenti effettuati, è compreso tra il 1° aprile 2008 e il 31 marzo 2011.

Inoltre, si precisa che, per entrambe le tipologie di soggetti, il triennio di riferimento 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.

Quanto alla tipologia di investimenti da prendere in considerazione per il calcolo della media di raffronto, il *comma 2* fa generico riferimento agli "*investimenti in ricerca effettuati nel triennio 2008-2010*", senza ulteriori precisazioni.

In merito, la relazione illustrativa del *decreto sviluppo* precisa che il credito di imposta compete nella misura del 90 per cento della spesa incrementale di investimento rispetto alla "*media dei medesimi investimenti in ricerca effettuati nel triennio 2008-2010*".

Al riguardo, il riferimento ai “*medesimi investimenti in ricerca*” porta a ritenere che nel suddetto computo rientrino gli investimenti appartenenti alla medesima tipologia di quelli indicati dalla norma come agevolabili, cioè gli investimenti relativi a progetti commissionati ad Università ed enti di ricerca.

Pertanto, al fine di garantire l’omogeneità dei valori comparati, i criteri adottati per l’individuazione e il computo degli investimenti rientranti nella previsione agevolativa valgono anche per gli investimenti degli esercizi precedenti da assumere ai fini del confronto.

Per chiarezza, si precisa che la media dei costi per investimenti in ricerca sostenuti nel triennio di riferimento va calcolata tenendo in considerazione anche gli esercizi in cui tali costi non sono stati sostenuti. Il computo va effettuato, quindi, su tre anni, anche se in uno o più di essi l’importo di tali investimenti è pari a zero.

Conseguentemente, nell’ipotesi in cui in nessuno dei tre esercizi di riferimento siano stati sostenuti costi di ricerca, in assenza di investimenti pregressi su cui operare il confronto, la percentuale del credito di imposta sarà applicabile all’intero ammontare dei costi sostenuti in ciascuno dei due periodi agevolabili.

Per i soggetti che non hanno, di fatto, un triennio di riferimento per il calcolo della media - per aver iniziato l’attività da un periodo di tempo inferiore - la media dei costi è calcolata sul minor periodo che decorre dall’esercizio di costituzione. L’agevolazione si applica, inoltre, anche alle imprese che si siano costituite o abbiano intrapreso l’attività dopo la data di entrata in vigore del *decreto sviluppo*.

3.2 Misura del credito di imposta

L’importo del credito di imposta spettante – in riferimento a ciascun periodo di imposta agevolabile – è pari al 90 per cento della quota di investimenti in ricerca che eccede la media degli investimenti realizzati nel periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2010 e nei due precedenti.

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

- tra gli investimenti in ricerca commissionata ad Università ed altri enti o strutture “finanziabili”, effettuati nel periodo di imposta agevolato;
- e la media aritmetica degli investimenti in ricerca effettuati nei tre periodi di riferimento.

Ai fini di maggior chiarezza in merito alle modalità di calcolo dell'agevolazione, si rinvia agli esempi riportati al paragrafo 5.

4. UTILIZZO E RILEVANZA DEL CREDITO DI IMPOSTA

4.1 Modalità di utilizzo

Quanto alle modalità di fruizione dell'agevolazione, il *comma 3*, lettera b), punto 5), prevede che il credito di imposta è utilizzabile unicamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, con esclusione delle fattispecie di cui al comma 2, lettere e), f), g), h-ter) e h-quater) del medesimo articolo 17.

L'utilizzo del credito di imposta in esame mediante il modello F24, pertanto, è precluso in riferimento alle seguenti tipologie di versamento:

1. i contributi previdenziali dovuti da titolari di posizione assicurativa in una delle gestioni amministrate da enti previdenziali, comprese le quote associative;
2. i contributi previdenziali ed 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 testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;

3. i premi per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali dovuti ai sensi del testo unico approvato con decreto del Presidente della Repubblica 30 giugno 1965, n. 1124;
4. altre entrate individuate con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con i Ministri competenti per settore;
5. il credito di imposta spettante agli esercenti sale cinematografiche.

Ai fini del concreto utilizzo del credito in compensazione, si fa presente che, con la risoluzione n. 88/E del 12 settembre 2011, è stato istituito l'apposito codice tributo "6835" denominato "*Credito di imposta per le imprese che finanziano progetti di ricerca in Università ovvero enti pubblici di ricerca di cui all'articolo 1 del decreto legge 13 maggio 2011, n. 70, convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 2011, n. 106*", da indicare nel modello di versamento F24.

Con riferimento all'obbligo di indicare il credito di imposta nella dichiarazione dei redditi, previsto al *comma 3, lett. b), punto 3)*, si fa presente che tale adempimento riguarda, in particolare, il modello di dichiarazione relativo 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.

Più precisamente, l'importo del credito, determinato secondo le modalità riportate al paragrafo 3.2, va indicato nel quadro RU del predetto modello di dichiarazione, unitamente all'ammontare degli investimenti realizzati complessivamente nel periodo di riferimento e all'importo degli stessi che costituisce eccedenza rispetto alla media.

Resta fermo 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.

Si precisa, altresì, che, in base a quanto previsto dal *comma 3, lettera b), punto 6)*, il credito in esame non soggiace al limite annuale di utilizzo di cui

all'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244². Di conseguenza, l'importo maturato può essere fruito annualmente per importi anche superiori al predetto limite di 250.000 euro.

4.2 Termini di utilizzo

Quanto ai termini di fruizione del beneficio, l'articolo 1, *comma 2*, del *decreto sviluppo* prevede che *“Il credito di imposta compete in tre quote annuali a decorrere da ciascuno degli anni 2011 e 2012”*.

Al riguardo, il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate ha precisato che il credito di imposta, maturato in riferimento agli investimenti effettuati in ciascuno dei due periodi di imposta, è fruibile *“in tre quote annuali di pari importo, a decorrere dal giorno successivo a quello di realizzazione dell'investimento incrementale”*.

Al fine di individuare l'importo del credito fruibile in riferimento a ciascuno dei due anni di imposta di applicazione dell'agevolazione, occorre, pertanto, distinguere il momento di “maturazione” del credito dal momento di “fruizione” del medesimo.

Il momento di maturazione del credito è individuabile nel periodo di imposta in cui si realizzano i presupposti indicati dalla norma per l'accesso all'agevolazione, vale a dire la realizzazione degli investimenti incrementali.

Quanto alla fruizione del credito di imposta, effettuabile mediante il meccanismo della compensazione nel modello F24, la norma ha previsto il limite di tre quote annuali di pari importo a decorrere da ciascuno degli anni agevolabili, cioè il 2011 e il 2012 per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare.

² Per effetto di tale disposizione, a decorrere dal 1° gennaio 2008, i crediti di imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi non possono essere utilizzati oltre l'importo annuale di 250.000 euro - anche in deroga alle disposizioni previste dalle singole legge istitutive - e che l'ammontare eccedente può essere riportato in avanti, senza ulteriori limiti, per l'intero importo residuo, a partire dal terzo anno successivo a quello in cui si è generata l'eccedenza.

In coerenza con quanto precisato al paragrafo 3.1, per i soggetti con periodo di imposta non coincidente con l'anno solare, il riferimento a "*ciascuno degli anni 2011 e 2012*" deve intendersi, in concreto, riferito ai due periodi d'imposta di applicazione dell'agevolazione (*i.e.*, periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2010 e quello seguente).

Ciò posto - per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare - per i crediti maturati in riferimento ad investimenti realizzati nel 2011, la fruizione è consentita, per un terzo dell'importo maturato, in ciascuno degli anni dal 2011 al 2013; per i crediti maturati in riferimento ad investimenti realizzati nel 2012, la fruizione è consentita, per un terzo dell'importo maturato, in ciascuno degli anni dal 2012 al 2014.

Riguardo ai soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, per i crediti maturati in riferimento ad investimenti realizzati nel periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2010, la fruizione è consentita, per un terzo dell'importo maturato, nel medesimo periodo di imposta e in ciascuno dei due successivi; analogamente, per i crediti maturati in riferimento ad investimenti realizzati nel secondo periodo di imposta agevolato, la fruizione è consentita, per un terzo dell'importo maturato, nel medesimo periodo di imposta agevolato e in ciascuno dei due successivi.

Conseguentemente, a decorrere dalla data di realizzazione del "primo investimento incrementale" effettuato in riferimento a ciascuno dei periodi di imposta agevolabili, è possibile fruire del credito di imposta per un ammontare massimo pari ad un terzo di quello maturato.

Si precisa, infine, che la quota corrispondente ad un terzo del credito di imposta maturato costituisce, per ciascuno dei tre periodi di imposta di utilizzo in compensazione, il limite massimo di fruibilità del credito. In caso di mancato utilizzo in tutto o in parte di tale importo nei predetti limiti, l'ammontare

corrispondente potrà essere utilizzato nel corso dei periodi di imposta successivi, secondo le modalità ordinarie.

4.3 Cumulabilità con altre agevolazioni

L'articolo 1 del *decreto sviluppo* non prevede specifici limiti alla possibilità di cumulare il credito di imposta in esame con altri contributi pubblici o agevolazioni.

Le imprese interessate, pertanto, potranno cumulare il credito di imposta con altre agevolazioni o contributi pubblici concessi a fronte della medesima tipologia di spese in ricerca, salvo che le norme disciplinanti tali agevolazioni dispongano diversamente.

Resta fermo il rispetto del limite in base al quale l'importo risultante dal cumulo dei benefici non deve risultare superiore ai costi sostenuti.

4.4 Rilevanza del credito di imposta

In merito alla rilevanza fiscale, il *comma* 3, lettera b), punti 3) e 4), prevede che il credito di imposta per la ricerca scientifica:

- 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;
- 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.

5. ESEMPI DI CALCOLO

Esempio n. 1 - Un'impresa con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare nel periodo 1° gennaio 2011 – 31 dicembre 2011 sostiene costi per investimenti ammissibili pari a euro 150.000, a fronte di investimenti realizzati nei periodi d'imposta precedenti, 2008, 2009 e 2010, pari rispettivamente a euro 130.000, 90.000 e 110.000.

Di conseguenza, tenuto conto che l'investimento incrementale è pari a euro 40.000, il credito di imposta maturato è pari a euro 36.000, fruibile in tre quote annuali di euro 12.000 ciascuna, negli esercizi 2011, 2012 e 2013.

Schematicamente:

<u>Esempio n. 1</u>	
Periodo di imposta coincidente con l'anno solare - investimenti nel 2011	
Investimenti effettuati 1/1/2008-31/12/2008	130.000 €
Investimenti effettuati 1/1/2009-31/12/2009	90.000 €
Investimenti effettuati 1/1/2010-31/12/2010	<u>110.000 €</u>
Totale investimenti triennio di riferimento	330.000 €
Media di riferimento (330.000 € / 3)	110.000 €
Eccedenza sulla media (150.000 € – 110.000 €)	40.00 €
Credito di imposta maturato (40.000 € x 90%)	36.000€
Quota annuale fruibile (1/3 di 36.000 €)	12.000 €

Esempio n. 2 - Un'impresa con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare nel periodo 1° aprile 2011 – 31 marzo 2012 sostiene costi per investimenti ammissibili pari a euro 200.000, a fronte di investimenti realizzati nei tre periodi di imposta compresi tra il 1° aprile 2008 - 31 marzo 2011, pari, rispettivamente a euro 130.000, 90.000 e 110.000.

Di conseguenza, tenuto conto che l'investimento incrementale è pari a euro 90.000, il credito di imposta maturato è pari a euro 81.000, fruibile, in tre quote di euro 27.000, nel periodo di imposta 1° aprile 2011 – 31 marzo 2012 e nei due successivi.

Schematicamente:

<u>Esempio n. 2</u>	
Periodo di imposta non coincidente con l'anno solare - investimenti nel primo periodo agevolabile	
Investimenti effettuati 1/4/2008-31/03/2009	130.000 €
Investimenti effettuati 1/4/2009-31/03/2010	90.000 €
Investimenti effettuati 1/4/2010-31/03/2011	<u>110.000 €</u>
Totale investimenti triennio di riferimento	330.000 €
Media di riferimento (330.000 € / 3)	110.000 €
Eccedenza sulla media (200.000 € – 110.000€)	90.000€
Credito di imposta maturato (90.000 € x 90%)	81.000€
Quota annuale fruibile (1/3 di 81.000 €)	27.000 €

Esempio n. 3 - Nell'ipotesi in cui la medesima impresa di cui all'esempio n. 1 sostenga costi per investimenti ammissibili pari a euro 180.000 nel secondo periodo agevolabile (1° gennaio 2012 – 31 dicembre 2012), l'importo del credito di imposta spettante è determinato raffrontando l'ammontare degli investimenti realizzati nel periodo d'imposta 2012 con la medesima media (2008-2010) di cui all'esempio n. 1.

Di conseguenza, tenuto conto che l'investimento incrementale è pari a euro 70.000, il credito di imposta maturato è pari a euro 63.000, fruibile, in tre quote annuali di euro 21.000, nei periodi di imposta 2012, 2013 e 2014.

Schematicamente:

<u>Esempio n. 3</u>	
Periodo d'imposta coincidente con l'anno solare - investimenti nel 2012	
Investimenti effettuati 1/1/2008-31/12/2008	130.000 €
Investimenti effettuati 1/1/2009-31/12/2009	90.000 €
Investimenti effettuati 1/1/2010-31/12/2010	<u>110.000 €</u>
Totale investimenti triennio di riferimento	330.000 €
Media di riferimento (330.000 € / 3)	110.000 €
Eccedenza sulla media (180.000 € – 110.000€)	70.000€
Credito di imposta maturato (70.000 € x 90%)	63.000€

Quota annuale fruibile (1/3 di 63.000 €)	21.000 €
--	----------

Esempio n. 4 – Un’impresa nel periodo 1° gennaio 2011 – 31 dicembre 2011 sostiene costi per investimenti ammissibili pari a euro 150.000 e non ha realizzato investimenti in uno dei tre periodi di imposta del triennio di riferimento.

Di conseguenza, tenuto conto che l’investimento incrementale è pari a euro 70.000, il credito di imposta maturato è pari a euro 63.000, fruibile in tre quote annuale di euro 21.000 ciascuna.

Schematicamente:

<u>Esempio n. 4</u>	
Assenza di investimenti in un anno del triennio di riferimento	
Investimenti effettuati 1/1/2008-31/12/2008	130.000 €
Investimenti effettuati 1/1/2009-31/12/2009	0 €
Investimenti effettuati 1/1/2010-31/12/2010	<u>110.000 €</u>
Totale investimenti triennio di riferimento	240.000 €
Media di riferimento (240.000 € / 3)	80.000 €
Eccedenza sulla media (150.000 € – 80.000 €)	70.000€
Credito di imposta maturato (70.000 € x 90%)	63.000€
Quota annuale fruibile (1/3 di 63.000 €)	21.000 €

Esempio n. 5 - La medesima impresa di cui all’esempio n. 4, non ha realizzato investimenti in nessuno dei periodi d’imposta precedenti.

Di conseguenza, tenuto conto che l’investimento incrementale è all’intero investimento realizzato (euro 150.000), il credito di imposta maturato è pari a euro 135.000, fruibile, in tre quote annuali di euro 45.000 ciascuna.

Schematicamente:

<u>Esempio n. 5</u>	
Assenza di investimenti nel triennio di riferimento	
Investimenti effettuati 1/1/2008-31/12/2008	0 €
Investimenti effettuati 1/1/2009-31/12/2009	0 €
Investimenti effettuati 1/1/2010-31/12/2010	<u>0 €</u>

Totale investimenti triennio di riferimento	0 €
Media di riferimento (zero)	0 €
Eccedenza sulla media (150.000 € – 0 €)	150.000 €
Credito di imposta maturato (150.000 € x 90%)	135.000 €
Quota annuale fruibile (1/3 di 135.000 €)	45.000 €

Esempio n. 6 - Un'impresa, costituitasi il 16 marzo 2009, che nel periodo 1° gennaio 2011 – 31 dicembre 2011 sostiene costi per investimenti ammissibili pari a euro 170.000, calcola l'importo del credito di imposta spettante raffrontando l'ammontare degli investimenti realizzati nel periodo di imposta 2011 con la media degli investimenti realizzati nei periodi d'imposta precedenti, 2009 e 2010, pari, rispettivamente, a euro 90.000 e 110.000.

Di conseguenza, tenuto conto che l'investimento incrementale è pari a euro 70.000, il credito di imposta maturato è pari a euro 63.000, fruibile, in tre quote annuali di euro 21.000 ciascuna.

Schematicamente:

<u>Esempio n. 6</u>	
Impresa costituita nel corso del triennio di riferimento	
Investimenti effettuati 16/3/2009-31/12/2009	90.000 €
Investimenti effettuati 1/1/2010-31/12/2010	<u>110.000 €</u>
Totale investimenti effettuati nel periodo di riferimento	200.000 €
Media di riferimento (200.000 / 2)	100.000 €
Eccedenza sulla media (170.000 € – 100.000 €)	70.00 €
Credito di imposta maturato (70.000 € x 90%)	63.000€
Quota annuale fruibile (1/3 di 63.000 €)	21.000 €

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

provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA