

**ALCUNE RIFLESSIONI SULLA CIRCOLARE N. 51/E DEL 28
NOVEMBRE 2011 DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

E' di pochi giorni fa la circolare n. 51/E emessa dall'Agenzia delle Entrate, con la quale si chiariscono i requisiti oggettivi e soggettivi che devono sussistere affinché un'impresa possa usufruire del credito d'imposta, così come previsto in via sperimentale per gli anni 2011 e 2012 dall'art. 1 del D.l. n. 70/2011¹, c.d. "decreto sviluppo", a fronte di finanziamenti di progetti di ricerca svolti dalle Università o da altri Enti pubblici di ricerca.

L'agevolazione fiscale di cui possono usufruire le imprese, così come prevista nelle sue modalità di attuazione dall'art. 1² suddetto, ha quindi un importante risvolto, seppur indiretto, per le Università, in quanto consente alle stesse di non arrestare la ricerca, nonostante la stessa sia "alimentata" dai finanziamenti effettuati dalle imprese le quali, a loro volta, usufruiscono così di un credito di imposta.

La circolare n. 51/E si pone pertanto come finalità quella di chiarire in che modo e in presenza di quali requisiti, le imprese possono accedere ai vantaggi connessi da una tale agevolazione se finanziano progetti di ricerca.

I punti principali esaminati dalla circolare sono i seguenti.

1 . Imprese beneficiarie.

Dal punto di vista **soggettivo**, il comma 1 dell'art. 1 del Dl. n. 70/2011 afferma che il credito di imposta è riservato a tutte quelle "*imprese che finanziano progetti di ricerca realizzati da Università o da Enti pubblici di ricerca*", a nulla rilevando la forma giuridica, la dimensione aziendale, il settore economico in cui le stesse operano nonché il regime contabile adottato. Inoltre, nel silenzio dell'art. 1, non conta neanche la data di inizio dell'attività di impresa per accedere al vantaggio del credito di imposta, pertanto potranno fruire dell'agevolazione anche le imprese che si

¹ Decreto Legge 13 maggio 2011 n. 70, convertito con modificazioni dalla Legge 12 luglio 2011 n. 106, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 160 del 12.07.2011.

² Art. 1: "*Credito di imposta per la ricerca scientifica*".

costituiscono o hanno iniziato l'attività a partire dal 14 maggio 2011, data che segna l'entrata in vigore del decreto sviluppo.

2 . Strutture finanziabili

Nel rilevare quali siano invece le strutture finanziabili, si nota come l'art. 1 del decreto sviluppo, abbia previsto esplicitamente quali siano gli enti cui affidare i progetti di ricerca, ovvero le Università o altri Enti pubblici di ricerca. Questo sostanzialmente significa che le imprese, per accedere al credito di imposta, dovranno verificare che la struttura finanziabile rientri in una delle categorie indicate dal comma 3, lett. a) e cioè:

- le Università, statali e non statali e gli istituti universitari, statali e non statali, legalmente riconosciuti;
- gli Enti pubblici di ricerca di cui all'art. 6 del Contratto collettivo quadro per la definizione dei comparti di contrattazione per il quadriennio 2006 – 2011;
- l'Agenzia Spaziale Italiana;
- gli istituti di ricovero e cura a carattere scientifico;
- gli organismi di ricerca³.

L'art. 1 precisa anche che, le Università o gli Enti pubblici di ricerca possono sviluppare i progetti finanziati anche in associazione, consorzio, in joint venture con “altre qualificate strutture di ricerca, anche private, di equivalente livello scientifico”. Nessuna esclusione soggettiva è prevista per quanto riguarda la residenza dell'Università o dell'Ente pubblico cui è commissionata l'attività di ricerca.

3 . Ricerca agevolabile

Il decreto sviluppo prevede, come detto, che l'agevolazione del credito di imposta sia prevista per le imprese che finanziano progetti di ricerca in Università o Enti pubblici di ricerca. Il riferimento generico ai progetti di

³ Come definiti nella Comunicazione della Commissione n. 2006/C 323/01, recante disciplina comunitaria in materia di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea C 323 del 30 dicembre 2006; la stessa disciplina comunitaria specifica cosa debba intendersi per organismo di ricerca alla quale, pertanto, si rimanda.

ricerca consente quindi di ritenere che l'accesso al beneficio non sia limitato ad una sola tipologia di ricerca.

L'Agenzia delle Entrate mutua però le definizioni contenute nella Comunicazione della Commissione n. 2006/C 323/01, richiamata espressamente dall'art. 1 del Dl. n. 70/2011, al fine di definire le strutture di ricerca finanziabili e cioè: la ricerca fondamentale, la ricerca industriale e lo sviluppo sperimentale.

Questo consente pertanto di sostenere che sono ammissibili al beneficio le sole attività di ricerca riconducibili ad una o più delle categorie di ricerca sopra richiamate, *purchè svolte su commissione dalle Università o dagli Enti pubblici di ricerca*, con esclusione della *c.d. ricerca interna*, quella svolta direttamente dall'impresa.

4. Tipologia di investimenti

La circolare 51/E correttamente osserva come in realtà la norma non individui le tipologie di investimento agevolabili né le spese ammissibili. Però, analizzando il dato letterale, si può sicuramente escludere dagli investimenti quelle spese di ricerca sostenute direttamente dalle imprese anche se relative a beni o servizi che l'impresa mette a disposizione delle Università o degli Enti pubblici di ricerca per realizzare il progetto di ricerca cui la medesima partecipa.

Per quanto poi attiene all'individuazione dei costi ammissibili, la circolare 51/E, raffrontando la misura in esame con la disciplina precedente prevista per il credito di imposta per la ricerca⁴, mutua anche in questo ambito la soluzione interpretativa adottata con riferimento ai costi di ricerca riferiti a contratti stipulati con università ed enti pubblici di ricerca: pertanto i costi relativi alla ricerca contrattuale sono considerati ammissibili, nella "misura congrua e pertinente", purchè i risultati di tale ricerca siano acquisiti

⁴ Introdotto dall'art. 1, commi da 280 a 283 della legge 27 dicembre 2006 n. 296.

“nell’ambito di un’operazione effettuata alle normali condizioni di mercato e che non comporti elementi di collusione”⁵.

Inoltre, poiché l’incentivo ha natura automatica quindi non è prevista preventivamente una valutazione del progetto di ricerca commissionato, è opportuno che le imprese beneficiarie conservino tutta la documentazione amministrativa e contabile, capace di dimostrare, in sede di controllo, l’ammissibilità, l’effettività e l’inerenza⁶ delle spese sostenute.

5. Profilo temporale: momento di effettuazione degli investimenti.

Dal punto di vista del momento temporale, il comma 3, lettera b), punto 1) dell’art. 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”*.

Sul punto la circolare precisa che per individuare il momento di realizzazione dell’investimento, poiché si tratta di ricerca commissionata a strutture esterne all’impresa, 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. Inoltre, precisazione anch’essa importante, si ritiene che il riferimento 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 in progetti di ricerca che risultino avviati in data anteriore al predetto periodo di applicazione dell’agevolazione: in tal caso, la stessa agevolazione spetterà per la parte di costi sostenuti nel periodo individuato dalla norma.

6. Determinazione dell’agevolazione: calcolo della media degli investimenti e misura del credito di imposta.

⁵ La Circolare n. 46/E del 13 giugno 2008, al paragrafo 4.4, fa esplicito rinvio all’elenco di cui all’art. 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.

⁶ Il requisito dell’inerenza è altresì richiesto dall’art. 109, comma 5 del Testo Unico delle Imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917.

Per quanto attiene il calcolo del credito d'imposta spettante a seguito di investimenti in progetti di ricerca, il comma 2 dell'art. 1 del Dl. n. 70/2001, dispone che *“il credito di imposta compete in 3 quote annuali ... per l'importo percentuale che eccede la media degli investimenti in ricerca effettuati nel triennio 2008 – 2010”*; il comma 3 prevede poi che il credito di imposta compete nella misura del 90% della spesa incrementale di investimento.

Questo significa quindi che per determinare l'agevolazione spettante all'impresa, occorre 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 ciò non va dimenticato che il credito di imposta spetta per gli investimenti realizzati, come ricordato nel paragrafo precedente e così come previsto dall'art. 1, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2010 e fino alla chiusura del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2012⁷.

7. Utilizzo e rilevanza del credito di imposta: modalità e termini di utilizzo

L'art. 1 del decreto sviluppo⁸ dispone anche sulle modalità di fruizione dell'agevolazione: il credito di imposta è utilizzabile unicamente in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del Dlgs. n. 241/1997, mediante il modello F24 ma è precluso in riferimento ad alcune tipologie di versamento e cioè nello specifico per:

- i contributi previdenziali dovuti da titolari di posizioni assicurative in una delle gestioni amministrare da enti previdenziali, comprese le quote associative;

⁷ Art. 1, comma 3, lettera b), punto 1 del Decreto Sviluppo; in ogni caso, per una comprensione maggiore del calcolo effettivo del credito di imposta si rimanda interamente al paragrafo 3.1 e agli esempi riportati nel paragrafo 5 della circolare 51/E dell'Agenzia delle Entrate.

⁸ Art. 1 comma 3, lettera b) punto 5.

- i contributi previdenziali ed assistenziali dovuti dai datori di lavoro e dai committenti di prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa⁹;
- i premi per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali;
- altre entrate individuate con decreto dal Ministro dell'economia e delle finanze di concerto con altri Ministri;
- il credito di imposta spettante agli esercenti sale cinematografiche.

La circolare in esame specifica che l'obbligatorietà dell'indicazione del credito di imposta nella dichiarazione dei redditi¹⁰, deve riguardare il periodo d'imposta nel corso del quale è maturato il credito stesso, quindi il periodo in cui sono stati realizzati gli investimenti agevolabili, fermo restando l'obbligo di indicare il credito nel modello di dichiarazione relativo al periodo di imposta nel corso del quale lo stesso viene utilizzato in compensazione.

Quanto ai termini di fruizione del beneficio, l'art. 1 del decreto sviluppo¹¹ prevede che *“il credito di imposta compete in 3 quote annuali a decorrere da ciascuno degli anni 2011 – 2012”*. Il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 9 settembre 2011¹², con il quale sono state adottate disposizioni applicative della misura agevolativa, ha precisato che il credito è fruibile in *“tre quote annuali di pari importo, a decorrere dal giorno successivo a quello di realizzazione dell'investimento incrementale”*. E' chiaro che il punto fondamentale è cercare di capire quando matura il credito di imposta per distinguerlo dal momento di fruizione dello stesso. Il momento di maturazione del credito è individuato nel periodo di imposta in cui si realizzano i presupposti indicati dalla norma per l'accesso all'agevolazione e quindi nel momento in cui si realizzano gli investimenti incrementali; per quanto attiene invece a quello di fruizione, effettuabile

⁹ Di cui all'art. 49, comma 2, lettera a) del Testo Unico delle imposte sui redditi.

¹⁰ Ai sensi del comma 3, lettera b), punto 3, art. 1 del Dl. n. 70/2011.

¹¹ Art. 1, comma 2.

¹² Prot. n. 2011/130237, emanato ai sensi del comma 4 dell'art. 1 del decreto legge n. 70/2011

come detto attraverso il meccanismo di compensazione, è previsto il limite di 3 quote annuali di pari importo a decorrere da ciascuno degli anni agevolabili¹³.

8. Cumulabilità con altre agevolazioni

Nel silenzio dell'art. 1 del decreto sviluppo, si ritiene correttamente che le imprese interessate potranno cumulare il credito di imposta con altre agevolazioni o contributi pubblici, concessi a fronte della medesima tipologia di spese in ricerca, salvo ovviamente che le norme che disciplinano tali agevolazioni dispongano diversamente.

¹³ Cioè il 2011 e il 2012 per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare. 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 di imposta di applicazione dell'agevolazione.