

Cassazione sulla emendabilità della dichiarazione

Sentenza Cassazione civile, sez. Unite, 25-10-2002, n. 15063 - Pres. Cantillo - Rel. Paolini

[Errore nella redazione della dichiarazione]

Tributi erariali diretti - Accertamento delle imposte sui redditi (tributi posteriori alla riforma del 1972) - Dichiarazione annuale - In genere - Rettifica ed emenda da parte del contribuente - Ammissibilità - Fondamento.

La dichiarazione dei redditi del contribuente, affetta da errore, sia esso di fatto che di diritto, commesso dal dichiarante nella sua redazione, alla luce del D.P.R. n. 600 del 1973, nel testo applicabile "ratione temporis", è - in linea di principio - emendabile e ritrattabile, quando dalla medesima possa derivare l'assoggettamento del dichiarante ad oneri contributivi diversi e più gravosi di quelli che, sulla base della legge, devono restare a suo carico. Ciò in quanto: la dichiarazione dei redditi non ha natura di atto negoziale e dispositivo, ma reca una mera esternazione di scienza e di giudizio, modificabile in ragione dell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti, e costituisce un momento dell'"iter" procedimentale volto all'accertamento dell'obbligazione tributaria; l'art. 9, commi settimo e ottavo, del D.P.R. n. 600 del 1973, nel testo vigente in quel tempo, non pone alcun limite temporale all'emendabilità e alla ritrattabilità della dichiarazione dei redditi risultanti da errori commessi dal contribuente; un sistema legislativo che intendesse negare in radice la rettificabilità della dichiarazione, darebbe luogo a un prelievo fiscale indebito e, pertanto, non compatibile con i principi costituzionali della capacità contributiva (art. 53, comma primo, Cost.) e dell'oggettiva correttezza dell'azione amministrativa (art. 97, comma primo, COST.).

Riscossione delle imposte - Riscossione delle imposte sui redditi (disciplina posteriore alla riforma tributaria del 1972) - Modalità di riscossione - Versamento diretto - Rimborsi - In genere - Richiesta di rimborso per errore contenuto nella dichiarazione del contribuente - Affermazione - Limiti - Fondamento.

In tema di rimborso di somme versate per tributi non dovuti, l'art. 38 del D.P.R. n. 602 del 1973, nel testo anteriore alla novellazione, disposta con la legge 13 maggio 1999, n. 133, e gli artt. 16, commi primo e settimo, del D.P.R. n. 636 del 1972 e 19, comma primo, lett. g), del D.LGS. 12 dicembre 1992, n. 546, nel testo applicabile "ratione temporis", contenenti la previsione dei rimedi giurisdizionali contro la reiezione dell'istanza volta ad ottenere la

restituzione delle somme, versate in regime di autotassazione, in base ad una dichiarazione dei redditi che risulti inficiata da errore, consentono al contribuente, nel termine dalla norma stessa stabilito, di richiedere la ripetizione delle imposte pagate in adempimento di tali obblighi - in tutto o in parte - inesistenti.

Svolgimento del processo

A.M.S., con istanza prodotta a termini dell'art. 38 D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602 il 2 dicembre 1994, chiese all'ufficio della amministrazione finanziaria competente al riguardo il rimborso di IRPEF versata per il 1993 in, assunta, eccedenza sul dovuto a seguito della mancata indicazione, nella dichiarazione presentata per detto anno, di un onere deducibile ex art. 10 D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 rappresentato da una somma pagata a titolo di perdita di avviamento. La S., quindi, impugnò a sensi degli artt. 15 e ss D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 636 il silenzio - rifiuto opposto dalla P.A. suindicata all'istanza cennata dinanzi alla Commissione tributaria di primo grado di Bolzano, all'epoca operante, ma tale commissione, con decisione n. 6/02/96, rigettò il suo reclamo.

Sull'appello di A.M.S., la Commissione tributaria di secondo grado di Bolzano istituita con D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 545, pronunciando sulla vertenza, attribuitale a mente dell'art. 72 D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, con sentenza del 10 marzo 1998, accolto il gravame e riformata la pronuncia del primo giudice, sanzionò il diritto dell'appellante di conseguire il rivendicato rimborso: motivò la decisione, innanzi tutto, rilevando che, in linea di principio, "la dichiarazione dei redditi non costituisce la fonte dell'obbligazione tributaria, ma rappresenta solo un momento del procedimento di accertamento e riscossione dell'imposta sul reddito", sicché "per ogni somma erroneamente dichiarata e versata il contribuente può richiedere all'Amministrazione Finanziaria la restituzione di quanto indebitamente pagato"; traendo, in secondo luogo, da tale premessa il corollario che, avendo la S. provato di non aver tenuto conto nella dichiarazione dei redditi presentata nel 1994 - per il 1993 - della discussa perdita di avviamento, la imposta dalla stessa realmente dovuta era da ricalcolare e ridurre con riferimento all'onere deducibile correlativo.

Il Ministero delle Finanze ricorre, con un motivo, per la cassazione della sentenza surrichiamata, notificatagli il 24 marzo 1998.

A.M.S., cui il ricorso è stato notificato il 23 maggio 1998, si è astenuta da ogni attività difensiva nella presente sede.

Il giudizio, in un primo tempo assegnato alla Sezione tributaria della Corte, a seguito di ordinanza di questa in data 30 gennaio 2001, è stato rimesso a queste Sezioni per la soluzione della questione, risolta in senso difforme in sentenze delle sezioni semplici, concernente l'attitudine di un'istanza di rimborso a rettificare in senso favorevole al contribuente la dichiarazione dei redditi dal medesimo tempestivamente presentata.

Motivi della decisione

Il Ministero delle Finanze, con il mezzo articolato a supporto del ricorso, deduce che la pronuncia nei sensi illustrati resa sulla fattispecie dalla Commissione tributaria di secondo grado di Bolzano dovrebbe essere ravvisata passibile di cassazione siccome inficiata da "violazione e falsa applicazione dell'art. 38 D.P.R. 1973/602, nonché dagli artt. 8 e 9 D.P.R. 1973/600, modificato dall'art. 14 legge 1990/408" e inoltre da "motivazione omessa e contraddittoria su un punto essenziale della controversia".

La P.A. ricorrente, più specificamente, dopo aver evidenziato che il giudice di merito, "rilevando che la dichiarazione dei redditi non costituisce fonte dell'obbligazione tributaria, ma solo un momento del procedimento di accertamento e di riscossione, ne ha tratto la conclusione che per ogni somma erroneamente dichiarata e versata può essere chiesta la restituzione", assume che "la decisione è palesemente illegittima sia perché apertamente violativa delle norme di legge" come sopra accampate inosservate, "e sia perché non sussiste alcun nesso logico tra la premessa e la conseguenza che se ne vorrebbe far discendere", giacché "l'indiscussa natura procedimentale e non sostanziale della dichiarazione dei redditi non implica affatto... la sua modificabilità ogni qual volta emerga un errore successivamente alla sua presentazione"; puntualizza, al riguardo, che "il legislatore ha sottoposto la dichiarazione dei redditi a rigorose modalità di redazione e a vincolanti termini di presentazione (artt. 8 e 9 D.P.R. 1973/600) giustificati proprio dalla necessità di regolare tale atto "quale prima e necessaria fase del procedimento di accertamento" sia sotto il profilo formale che temporale, sicché alla denuncia annuale viene attribuita portata tendenzialmente completa ed esaustiva inerente a tutte le vicende rilevanti ai fini impositivi, e che "in tale sistema normativo, la possibilità di modifica delle dichiarazioni è contenuta dal legislatore in limiti molto rigorosi, circoscritti dalla precisa fissazione dei casi in cui è ammessa la modifica e il conseguente rimborso in quanto erroneamente versato (art. 38 D.P.R. 1973/602), nonché dei termini e modi di presentazione della dichiarazione integrativa (art. 9 u.c. D.P.R. 1973/600, come modificato dall'art. 14 legge 1990/408)".

La P.A. anzidetta soggiunge, quindi, che, "per quanto concerne la presente controversia...l'errore denunciato dalla contribuente non rientra tra i casi riconosciuti rilevanti dall'art. 38 D.P.R. 1973/600", posto che, alla stregua della giurisprudenza di legittimità (fondata "sulla considerazione che le prescrizioni di forma e di tempo previsto dagli artt. 8 e 9 D.P.R. 1973/600 sarebbero vanificate da un regime di emendabilità - della dichiarazione - non ancorato al carattere materiale e alla testuale riconoscibilità dell'errore" ed alla evincibilità di questo "dalla stessa denuncia annuale e dai dati con essa forniti", con riguardo alle somme versate in conformità della denuncia dei redditi, si deve negare al contribuente la possibilità di reclamare il rimborso adducendo la detraibilità dall'imponibile di passività ed esborsi non indicati nella denuncia medesima, atteso che l'errore di fatto influente per tale rimborso, ai sensi dell'art. 38 D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602, è soltanto

quello materiale, cioè da ascriversi a mezza svista desumibile dai dati offerti con la dichiarazione annuale, e che le prescrizioni di forma e di tempo fissate per questa dichiarazione dagli artt. 8 e 9 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 non sono compatibili con una revisione a posteriori, tramite azione di rimborso, del suo contenuto, eventualmente emendabile (esclusivamente) con apposita dichiarazione integrativa a norma dell'art. 14 della legge 29 dicembre 1990 n. 408": pone in risalto, a questo proposito, che "tali, requisiti di materialità non ricorrono nel caso di specie in quanto è pacifico tra le parti che l'indennità corrisposta dalla contribuente a terzi per perdita di avviamento non era stata esposta nella dichiarazione dei redditi".

Il Ministero delle finanze prospetta, altresì, che "l'errore denunciato dalla contribuente neppure potrebbe rilevare sotto il profilo della ignoranza dell'esistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento previsto dall'art. 38 D.P.R. 1973/602 accanto all'errore materiale come presupposto di rimborso" perché "anche il c.d. errore di diritto, quale quello derivante dall'inclusione nell'imponibile di una poste esente, è stato riconosciuto rilevante" dalla surrichiamata giurisprudenza di legittimità solo "purché ciò non implichi variazione dei dati a suo tempo forniti in ordine alla natura ed alla consistenza della posta medesima", "sicché nel caso di specie la mancata esposizione della indennità in esame nella dichiarazione dei redditi ne preclude comunque la rilevanza anche sotto il profilo" in argomento.

Ai fini della pronuncia sul come sopra strutturato ricorso, occorre affrontare, e risolvere, la dibattuta questione - già reiteratamente decisa in senso difforme da sentenze rese in tempi diversi da questa Corte Suprema, e sulla quale, perciò, a mente dell'art. 374, comma 2, c.p.c., è stato richiamato l'intervento di queste Sezioni unite - che attiene alla rettificabilità, ed ai limiti della rettificabilità, delle dichiarazioni dei contribuenti, e, in particolare, per quanto qui rileva, delle dichiarazioni dei redditi, di cui agli artt. 1 e ss. D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, nel caso in cui i dichiaranti intendano far valere errori, assunti, commessi nella redazione degli atti in discorso per sottrarsi ad una esposizione debitoria, dopo la redazione stessa, riscontrata eccedente il legalmente dovuto nel pagamento dei tributi.

Sul tema, avuto riguardo ai limiti entro i quali non può non essere, comunque, contenuta la motivazione di ogni sentenza, anche della sentenza destinata a risolvere un contrasto manifestatosi nella giurisprudenza di legittimità a sensi della dianzi citata norma del codice di rito, è da dire che, a prescindere dal richiamo a precedenti più remoti, basati su opinioni ormai ritenute superate e non più condivisibili, nel vasto, e tutt'altro che organico, panorama giurisprudenziale, allo stato, fondamentalmente, si fronteggiano due confliggenti filoni.

Un primo orientamento, che sembrerebbe maggioritario, e che ha trovato sistematica e lucida espressione nella recente [Cass. Sez. Trib., sent. n. 10055 dell'1 agosto 2000](#), resa in tema di IVA, e recante, però, enunciazioni di carattere generale, trasponibili alla dichiarazione dei redditi, afferma che le

dichiarazioni fiscali dei contribuenti, integrando il momento di avvio, di un, più o meno articolato, procedimento di diritto pubblico (volto all'accertamento del concreto contenuto dei rapporti tributari ai quali si riferiscono) da intendersi, in quanto tale, ispirato ad esigenze di razionale svolgimento e di conseguimento, quanto più rapido possibile, di risultati di stabilità, comportano l'automatismo di effetti proprio degli atti giuridici in senso stretto, e, perciò, devono aversi per assoggettate a vincoli di forma e di tempo che ne implicano una sostanziale irretrattabilità: da questa conseguendo che, al di fuori delle ipotesi di errori materiali o di calcolo, non richiedenti una vera e propria rettifica, essendo desumibili ab intrinseco dal testo stesso dell'atto, le dichiarazioni medesime possono essere ravvisate emendabili e ritrattabili esclusivamente nei termini accordati espressamente dalla legge per la presentazione di una valida dichiarazione (cfr., nello stesso senso, [Cass. Sez. I Civ., sent. n. 6957 del 25 luglio 1997](#)).

La rigorosa enunciazione di principio considerata, peraltro, non solo nell'arresto citato, ma anche in altri costituenti espressione dello stesso orientamento, trova un temperamento nella puntualizzazione secondo cui nel caso di mancata rettifica della dichiarazione nei termini suddetti la possibilità da addurre errori di fatto o di diritto intervenuti nella redazione dell'atto ed incidenti sull'obbligazione tributaria può, comunque, esprimersi nei limiti nei quali la legge preveda il diritto al rimborso, ovvero in sede di opposizione a provvedimenti impositivi dell'amministrazione finanziaria intesi a far valere una maggiore pretesa tributaria.

Un secondo orientamento, minoritario, viceversa, non ha esitato ad affermare l'emendabilità da parte del contribuente degli errori, anche non materiali e di calcolo, contenuti nella dichiarazione sul rilievo che la dichiarazione non ha valore confessorio o costitutivo del debito di imposta, ma si inserisce, come atto iniziale, nell'ambito di un procedimento amministrativo volto all'accertamento ed alla riscossione dei tributi legalmente dovuti, sempre che la rettifica, intesa ad evidenziare l'inesistenza di fatti realmente giustificativi del prelievo venga operata entro ragionevoli limiti di tempo (cfr., per tutte, [Cass. Sez. I civ. sent. n. 3080 del 9 aprile 1997](#), [id., sent. n. 1088 del 9 febbraio 1999](#)).

Il contrasto riscontrato nella giurisprudenza si ripropone, in termini analoghi, nella dottrina: in questa, peraltro, il dibattito sui confliggenti assunti, alimentato dalla frammentarietà e dalla carenza di sistematicità del quadro normativo, si svolge in modo più organico e lineare, non essendo condizionato da quell'esigenza di rapportare le norme alle singole vicende processuali sottoposte, talvolta in termini affatto peculiari, alla cognizione dei giudici che incide sulla configurazione delle enunciazioni ricavabili dalle sentenze.

Anche in dottrina, dunque, nell'ormai prevalentemente, per non dire universalmente, recepito presupposto della natura non negoziale e della portata non dispositiva della dichiarazione dei redditi, nonché della irriducibilità di questa alla nozione, tutta civilistica, della confessione, e, quindi, sulla premessa che l'atto considerato integra una esternazione di scienza e/o di giudizio sui fatti dichiarati, si contrappongono due linee di tendenza che,

prendendo le mosse da una divergenza di opinioni sulla valenza dichiarativa o costitutiva da attribuirsi alla dichiarazione e, derivatamente, all'accertamento - rispetto alla nascita del debito di imposta, affermano e negano, rispettivamente, con sfumature diverse, la ritrattabilità, totale o parziale, della dichiarazione stessa, privilegiando l'una l'esigenza di raggugliare il carico fiscale alla capacità contributiva reale del singolo contribuente e di improntare i rapporti fra questo e l'erario all'osservanza dei principi della buona fede e della correttezza sostanziale dell'azione amministrativa, e ponendo l'accento l'altra sulla necessità, assunta imprescindibile, di dare stabilità, quanto più possibile immediata, ai rapporti tributari, sia unitariamente che complessivamente considerati, si da consentire all'amministrazione finanziaria la pronta acquisizione di certezze sulla entità e sull'andamento delle entrate fiscali.

E, tuttavia, non può non sottolinearsi come nei tempi più recenti sia dato cogliere il prevalere di un sempre più compatto orientamento dottrinale per il quale sono da intendersi senz'altro rimovibili gli effetti della dichiarazione che si appalesi frutto di errore (di fatto o di diritto, testuale o extratestuale), con il solo limite di un collegamento, almeno tendenziale, della ritenuta rimovibilità agli istituti sostanziali e processuali presenti nell'ordinamento quanto alla possibilità che si dia luogo ad un rimborso di imposta e alla rimozione di atti impositivi, essendo, perciò, destinate a restare irrettrattabili soltanto le dichiarazioni riferite a rapporti tributari che, per il trascorrere del tempo e/o per il sopravvenire di decadenze, si debbano ritenere esauriti.

Queste Sezioni unite, fra le tesi in contrasto, ritengono corretta e accettabile, in particolare in relazione alla normativa applicabile alla situazione controversa *ratione temporis*, quella che afferma, in linea di principio, emendabile e ritrattabile ogni dichiarazione dei redditi che risulti, comunque, frutto di un errore del dichiarante nella relativa redazione, sia tale errore testuale o extratestuale, di fatto o di diritto, quando da essa possa derivare l'assoggettamento del dichiarante medesimo ad oneri contributivi diversi, e più gravosi, di quelli che per legge devono restare a suo carico.

In proposito, giova evidenziare, innanzi tutto, che nessun limite temporale all'emendabilità ed alla ritrattabilità della dichiarazione dei redditi integrante risultante di errori del genere di quelli in argomento può essere desunto da dettato delle disposizioni contenute nei commi 7 ed 8 dell'art. 9 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600, nel testo stato vigente negli anni 1993 e 1994, nei quali si è realizzata la fattispecie di cui è causa.

Tali disposizioni (per le quali, rispettivamente, "le dichiarazioni presentate entro un mese dalla scadenza del termine sono valide salvo il disposto del sesto comma dell'art. 46", mentre "le dichiarazioni presentate con ritardo superiore si considerano omesse a tutti gli effetti...", e "la dichiarazione... può comunque essere integrata, salvo il disposto del quinto comma dell'art. 54, per correggere errori ed omissioni mediante successiva dichiarazione...", da presentare entro il termine per la presentazione della dichiarazione per il

secondo periodo di imposta successivo, sempreché non siano iniziati accessi, ispezioni o verifiche, o la violazione non sia stata comunque contestata, ovvero non siano stati notificati gli inviti e le richieste di cui all'art. 32"), di vero, per come reso manifesto dal loro tenore letterale, hanno riguardo alla rimozione di omissioni ed alla eliminazione di errori suscettibili di importare un pregiudizio per l'erario, e non attengono alla emendabilità ed alla ritrattabilità di dichiarazioni idonee, perché oggettivamente errate, di pregiudicare il contribuente dichiarante.

In secondo luogo, è da dire che, sul piano sistematico, la riscontrabilità di una, in linea di massima generalizzata, possibilità di rettificare o di ritirare, in tutto o in parte, la dichiarazione dei redditi non può non essere fatta discendere e dalla relativa natura di atto non negoziale e non dispositivo, recante una mera esternazione di scienza e di giudizio, da avere, come tale, per in linea di principio modificabile nell'acquisizione di nuovi elementi di conoscenza e di valutazione sui dati riferiti e/o valutati, e dal fatto che essa non costituisce il titolo dell'obbligazione tributaria, ma integra un momento dell'iter procedimentale inteso all'accertamento di tale obbligazione ed al soddisfacimento delle ragioni erariali che ne sono l'oggetto, e, da ultimo, della considerazione che si rivelerebbe difficilmente compatibile con i principi costituzionali della capacità contributiva (art. 53, comma 1, della Costituzione) e dell'oggettiva correttezza dell'azione amministrativa (art. 97, comma 1, della Costituzione) un sistema legislativo che, radicalmente negando la rettificabilità della dichiarazione, si proponesse di sottoporre il contribuente dichiarante, sulla base di tale atto, ad un prelievo fiscale sostanzialmente e legalmente indebito.

Con riferimento specifico alla rimovibilità degli effetti di una dichiarazione dei redditi riscontrata, comunque, erronea, vengono poi in rilievo, in particolare, per quanto di questo giudizio specificamente interessa, la norma dell'art. 38, comma 1, D.P.R. 29 settembre 1973 n. 602, nel testo, qui applicabile, previgente alla novellazione disposta con legge 13 maggio 1999 n. 133, per la quale "il soggetto che ha effettuato il versamento diretto può presentare all'intendente di finanza nella cui circoscrizione ha sede l'esattoria presso la quale è stato eseguito il versamento istanza di rimborso entro il termine decadenziale di diciotto mesi dalla data del versamento, nel caso di errore materiale, duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento, nonché le disposizioni degli artt. 16, commi 1 e 7, D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 636 e 19, comma 1 lett. g), D.Lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, contemplanti il ricorso ai rimedi giurisdizionali contro la reiezione, espressa o tacita, dell'istanza restitutoria cennata.

Al riguardo, è da puntualizzare che la portata della lettera della prima delle disposizioni citate appare tale da far ritenere, senza ombra di dubbio, che la domanda recuperatoria in essa prevista possa essere esperita, ovviamente nel termine della norma stessa stabilito, per ottenere la restituzione anche del tributo diretto versato in autotassazione, e, perciò, anche delle imposte pagate

in adempimento degli obblighi risultanti dalla dichiarazione sull'allegato presupposto dell'erroneità. Per qualsiasi ragione, di tale atto, e, quindi, della rimovibilità, e della necessità della rimozione, dei relativi effetti, denunciati, comportanti adempimento di obbligazioni tributarie da riscontrare legalmente inesistenti (non essendovi motivo per opinare che l'esperimento della domanda considerata possa essere ravvisato consentito solo in funzione della ripetizione, da parte del sostituto di imposta o del sostituito, dei soli tributi erariali versati dopo essere stati oggetto di previa ritenuta).

Corollario dei postulati fin qui enunciati e che, nel caso in esame, il ricorso, basato unicamente sull'asserzione della non rettificabilità a posteriori della dichiarazione tramite azione di rimborso, nella, incontestata, tempestività dell'intervenuto esperimento di questa, non può non essere ravvisato destituito di fondamento e, perciò, rigettato.

A.M.S., intimata, non ha svolto attività difensiva nella presente fase del processo, e, perciò, non si deve provvedere su sue spese.

P.Q.M.

La Corte rigetta il ricorso.

BONUS INCREMENTO OCCUPAZIONALE IRAP E CONFERIMENTO D'AZIENDA

CIRCOLARE 12 LUGLIO 2006 N. 26/E

1. SOGGETTI AMMESSI

1.1. Imprese costituite nel corso nel 2004 o successivamente al 31/12/2004

D. In relazione alle imprese sorte successivamente al 31/12/2004 si chiede conferma del fatto che anche a tali soggetti spetti l'agevolazione in parola. In caso affermativo, la media occupazionale relativa al periodo d'imposta 2004 in cui non risultavano dipendenti assunti, da considerare sia per verificare gli incrementi occupazionali relativi all'anno 2005 che per l'applicazione della clausola di decadenza, è pari a zero?

Nel caso di imprese "nate" nel corso del 2004 e che abbiano assunto dipendenti nel medesimo periodo d'imposta si chiede se per verificare la consistenza media degli stessi sia corretto operare tenendo conto al denominatore dei giorni lavorativi (secondo i Ccnl come previsto dalla circolare n. 57 del 2001) compresi fra la data di costituzione dell'impresa e la fine del periodo d'imposta.

Al numeratore, invece, andrà indicata la sommatoria dei giorni lavorativi, secondo i Ccnl, intercorrenti fra la data di assunzione dei lavoratori e la fine del periodo d'imposta.

R. Il comma 4-quater dell'articolo 11 del decreto IRAP afferma che "Nell'ipotesi di imprese di nuova costituzione non rilevano gli incrementi occupazionali derivanti dallo svolgimento di attività che assorbono anche solo in parte attività di imprese giuridicamente preesistenti, ad esclusione delle attività sottoposte a limite numerico o di superficie. Nel caso di impresa subentrante ad

altra nella gestione di un servizio pubblico, anche gestito da privati, comunque assegnata, la deducibilità del costo del personale spetta limitatamente al numero di lavoratori assunti in più rispetto a quello dell'impresa sostituita". Sulla base di tale disposizione si precisa, quindi, che rilevano, ai fini dell'attribuzione della deduzione, le assunzioni effettuate da imprese costituite nel corso dei periodi di imposta agevolati (2005-2007), sempre che, come precisato dalla norma, l'incremento occupazionale non derivi dallo svolgimento di attività che assorbono anche solo in parte attività di imprese giuridicamente già esistenti.

Qualora ad esempio l'impresa neo-costituita abbia acquistato o affittato un'altra azienda, rilevandone anche il personale, detto personale non concretizza un incremento della base occupazionale. Ancorché la citata disposizione si riferisca espressamente alle "imprese di nuova costituzione" deve ritenersi che tale condizione debba risultare soddisfatta anche con riferimento alle imprese già esistenti al 31 dicembre 2004, atteso che la ratio della norma è quella di agevolare gli effettivi incrementi occupazionali.

Ad analoghe conclusioni deve pervenirsi anche con riferimento ad altre operazioni societarie quali ad esempio fusioni o conferimenti che determinino un accrescimento della base occupazionale.

Nella diversa ipotesi in cui la società neo-costituita non derivi dall'assorbimento di attività di imprese giuridicamente preesistenti, tutte le nuove assunzioni a tempo indeterminato effettuate potranno attribuire il diritto alla deduzione in quanto tutte le assunzioni realizzeranno un incremento della base occupazionale rispetto al periodo d'imposta precedente.

Nel periodo d'imposta successivo a quello di costituzione, occorre, inoltre, determinare il numero dei lavoratori mediamente occupati nel periodo d'imposta precedente al fine di valutare la sussistenza di eventuali ulteriori incrementi occupazionali.

A tal fine, occorre procedere al rapporto tra: - la sommatoria della consistenza giornaliera dei lavoratori, calcolata per ciascun lavoratore sulla base dei giorni di calendario intercorrenti fra la data di assunzione e la fine del periodo d'imposta; - il numero dei giorni di calendario compresi fra la data di costituzione dell'impresa e la fine del periodo d'imposta.

D.Int. 28 marzo 2008, n. 76.

(Gazz. Uff. n. 92 del 18 aprile 2008)

Regolamento concernente 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, di cui ai [commi 280, 281 e 282 dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296](#)

(Decreto del Ministro dello sviluppo economico di concerto con il Ministro

dell'economia e delle finanze)

Visti i [commi 280, 281 e 282](#) dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296 con i quali si prevede che:

a decorrere dal periodo d'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, è attribuito alle imprese un credito d'imposta nella misura del 10 per cento dei costi sostenuti per attività di ricerca e sviluppo, in conformità alla vigente disciplina comunitaria degli aiuti di Stato in materia, e che tale misura è elevata al 15 per cento qualora i costi di ricerca e sviluppo siano riferiti a contratti stipulati con università ed enti pubblici di ricerca;

ai fini della determinazione del credito d'imposta i costi non possono superare l'importo di 15 milioni di euro per ciascun periodo d'imposta;

il credito d'imposta deve essere indicato nella relativa dichiarazione dei redditi e non concorre alla formazione del reddito né della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive e non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 96 e 109, comma 5, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, ed è utilizzabile ai fini dei versamenti delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive dovute per il periodo d'imposta in cui le spese sono state sostenute; l'eventuale 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;

Visto il [comma 283](#) del citato articolo 1 della legge n. 296 del 2006 il quale prevede che con decreto del Ministro dello sviluppo economico, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sono individuati gli obblighi di comunicazione a carico delle imprese per quanto attiene alla definizione delle attività di ricerca e sviluppo agevolabili e le modalità di verifica ed accertamento della effettività delle spese sostenute e coerenza delle stesse con la disciplina comunitaria;

Visto il [comma 66 dell'articolo 1](#) della legge 24 dicembre 2007, n. 244, che modifica i commi 280 e 281 del citato articolo 1 della legge n. 296 del 2006, 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 elevando, inoltre, a 50 milioni di euro per ciascun periodo d'imposta l'importo complessivo massimo dei costi su cui determinare il credito d'imposta;

Vista la disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione (2006/C 323/01);

Vista la decisione della Commissione europea dell'11 dicembre 2007

C(2007) 6042 def. con la quale si stabilisce che il credito d'imposta sopra citato, non classificandosi come aiuto di Stato, non rientra nel campo di applicazione dell'articolo 87, paragrafo 1 del Trattato CE;

Visto l'articolo 17, commi 3 e 4 della legge 23 agosto 1988, n. 400;

Udito il parere del Consiglio di Stato espresso dalla Sezione consultiva per gli atti normativi nell'adunanza dell'11 febbraio 2008;

Ritenuto di accogliere le osservazioni e proposte formulate dal Consiglio di Stato, valutando di non dare corso all'accoglimento dei suggerimenti rimessi alla valutazione delle Amministrazioni proponenti, di cui ai punti 1.2, 1.4.2 del citato parere, in quanto suscettibili di ingenerare problematicità applicative;

Vista la comunicazione al Presidente del Consiglio dei Ministri, a norma dell'articolo 17, comma 3, della citata legge n. 400 del 1988, con nota del 14 marzo 2008 ed il relativo nulla osta manifestato con nota del 20 marzo 2008;

Art. 1.

Oggetto

1. Con il presente decreto sono individuati gli obblighi di comunicazione a carico delle imprese per quanto attiene alle attività di ricerca e di sviluppo agevolabili e alle modalità di verifica e accertamento della effettività delle spese e dei costi sostenuti e della loro coerenza con la disciplina comunitaria.

Art. 2.

Attività ammissibili

1. Coerentemente con quanto previsto dalla disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione, sono ammissibili al credito d'imposta di cui ai **commi 280** e seguenti dell'articolo 1 della legge 27 dicembre 2006, n. 296, le seguenti attività di ricerca e sviluppo:

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 sistemi complessi necessaria per la ricerca industriale, in particolare per la validazione di tecnologie generiche, ad esclusione dei prototipi di cui alla lettera 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; 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; realizzazione di prototipi utilizzabili per scopi commerciali e di progetti pilota destinati a esperimenti tecnologici e/o commerciali, quando il prototipo è necessariamente il prodotto commerciale finale e il suo costo di fabbricazione è troppo elevato per poterlo usare soltanto a fini di dimostrazione e di convalida. L'eventuale, ulteriore sfruttamento di progetti di dimostrazione o di progetti pilota a scopo commerciale comporta la deduzione dei redditi così generati dai costi ammissibili. Produzione e collaudo di prodotti, processi e servizi, a condizione che non siano impiegati o trasformati in vista di applicazioni industriali o per finalità commerciali. Non sono ammissibili le modifiche di routine o le modifiche periodiche apportate a prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione, servizi esistenti e altre operazioni in corso, anche quando tali modifiche rappresentino miglioramenti.

Art. 3.

Soggetti beneficiari

1. Possono beneficiare del credito d'imposta le imprese operanti in tutti i settori di attività, escluse le imprese in difficoltà di cui alla definizione degli Orientamenti comunitari sugli aiuti di Stato per il salvataggio e la ristrutturazione di imprese in difficoltà (2004/C 244/2).

Art. 4.

Costi ammissibili

1. Ai fini della determinazione del credito d'imposta, sono ammissibili, nel limite massimo di 50 milioni di euro per ciascun periodo d'imposta, i costi, nella misura congrua e pertinente, riguardanti:

a) il personale, limitatamente a ricercatori e tecnici, purché impiegati nell'attività di ricerca e sviluppo;

b) gli strumenti e le attrezzature di laboratorio, nella misura e per il periodo in cui sono utilizzati per l'attività di ricerca e sviluppo;

c) i fabbricati ed i terreni esclusivamente per la realizzazione di centri di ricerca, nella misura e per il periodo in cui sono utilizzati per l'attività di ricerca e sviluppo;

d) la ricerca contrattuale, le competenze tecniche e i brevetti, acquisiti ovvero ottenuti in licenza da fonti esterne a prezzi di mercato, nell'ambito di un'operazione effettuata alle normali condizioni di mercato e che non comporti elementi di collusione;

e) i servizi di consulenza, utilizzati esclusivamente ai fini dell'attività di ricerca e sviluppo;

f) le spese generali;

g) i costi sostenuti per l'acquisto di materiali, forniture e prodotti analoghi, utilizzati per l'attività di ricerca e sviluppo.

2. Con riferimento ai costi di cui alla lettera a) del comma 1, 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.

3. Con riferimento ai costi di cui alla lettere b) e c) del comma 1, sono ammissibili le quote di ammortamento, nei limiti dell'importo risultante dall'applicazione dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministro delle finanze del 31 dicembre 1988, recante Coefficienti di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali impiegati nell'esercizio di attività commerciali, arti e professioni, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 2 febbraio 1989, n. 27, S.O., in relazione alla misura e al periodo di utilizzo per l'attività di ricerca e sviluppo.

4. Con riferimento ai costi di cui alla lettera f), del comma 1, sono ammissibili spese generali forfetarie nella misura del 10% dei costi di cui al comma 1, lettera a).

5. I fabbricati, gli strumenti e le attrezzature, sono ammissibili 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, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. 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.

Art. 5.

Procedure di comunicazione

1. L'impresa beneficiaria indica, a pena di decadenza, in un'apposita sezione della dichiarazione dei redditi il prospetto relativo ai costi sulla base dei quali è stato determinato l'importo del credito d'imposta.

Art. 6.

Controlli

1. I controlli sulla corretta fruizione del credito d'imposta da parte delle imprese beneficiarie sono effettuati dall'Agenzia delle Entrate nell'ambito dell'ordinaria attività di controllo. Qualora siano necessarie valutazioni di carattere tecnico in ordine alla ammissibilità di specifiche attività ovvero alla pertinenza e congruità dei costi, i controlli possono essere effettuati con la collaborazione del Ministero dello sviluppo economico, che, previa richiesta della stessa Agenzia, esprime il proprio parere ovvero dispone la partecipazione di proprio personale all'attività di controllo.

2. Con riferimento ai costi sulla base dei quali è stato determinato l'importo del credito d'imposta, 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.

3. 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.

Art. 7.

Recupero del credito

1. Qualora venga accertato il mancato rispetto dei presupposti e delle condizioni previste per la fruizione del credito d'imposta, l'Agenzia delle Entrate procede al recupero dell'importo indebitamente fruito, dei relativi interessi e delle sanzioni applicabili, secondo le disposizioni previste dall'articolo 1, commi da 421 a 423, della legge 30 dicembre 2004, n. 311. Per quanto non disciplinato si applicano le disposizioni in materia di imposta sui redditi.

Il presente decreto, munito del sigillo dello Stato, sarà inserito nella Raccolta ufficiale degli atti normativi della Repubblica italiana. È fatto obbligo a chiunque spetti di osservarlo e farlo osservare.

Incentivi. Pronto il decreto sull'attuazione delle agevolazioni previste dalla Finanziaria 2007

Bonus ricerca più ampio

Spazio ai lavori sperimentali e teorici senza istanza preventiva

Amedeo Sacrestano
Benedetto Santacroce

Pronto per la pubblicazione sulla «Gazzetta Ufficiale» il decreto del ministero dello Sviluppo economico sul credito d'imposta destinato a incentivare il sostenimento dei costi per le attività di ricerca e sviluppo pre-competitivo delle imprese operanti in Italia.

NUOVI BENEFICI

Sono ammessi al credito d'imposta anche gli studi per l'attivazione di servizi innovativi

Coerentemente con le regole fissate dalla Finanziaria 2007, (articolo 1, comma 283), il documento, varato di concerto con il ministero dell'Economia, individua gli obblighi di comunicazione a carico delle imprese. Il provvedimento (in tutto sette articoli) definisce anche le attività di ricerca e sviluppo agevolabili e le modalità di verifica e accertamento dell'effettività delle spese sostenute e della

loro coerenza con le disposizioni comunitarie. Una sorta di approfondimento di quelle che erano le linee di indirizzo contenute nel testo della legge 296 del 2006. Legge che è ancora in attesa di nuovi chiarimenti.

A una prima analisi, il decreto varato dallo sviluppo economico sembra per certi versi più restrittivo degli indirizzi comunitari contenuti nella comunicazione della Commissione Ue 2006/C 323/2006. Mentre per altri versi appare «pericolosamente» più generoso.

Considerato che il bonus è utilizzabile per le attività realizzate nel 2007 e che da qui a fine mese si dovranno chiudere i bilanci ordinari delle società, è evidente che il dibattito dovrà essere, nei prossimi giorni, serrato e approfondito.

Per quanto riguarda le attività agevolate, infatti, il decreto lascia ampi spazi di discrezionalità quando ammette anche «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 diret-

te». Una formula, questa, che sembra addirittura svincolare l'oggetto della ricerca dalla sua possibile utilizzazione in campo produttivo.

Ampio spazio viene, poi, dato alla ricerca che mira ad acquisire conoscenze per mettere a punto nuovi servizi. Su questo aspetto viene dato il via libera anche all'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 non solo per prodotti o processi ma anche, appunto, per «servizi nuovi, modificati o migliorati».

La formula viene peraltro estesa nel momento in cui si precisa che rientrano tra quelle agevolabili le «attività destinate alla definizione concettuale, alla pianificazione e alla documentazione concernenti nuovi prodotti, processi e servizi».

Sfidando la compatibilità con la normativa comunitaria - citata nelle premesse al decreto ministeriale - vengono ritenuti ammissibili al beneficio anche i costi per la re-

Le novità

Nuove attività

■ Ammessi al credito d'imposta per la ricerca, previsto dalla Finanziaria 2007, anche i lavori sperimentali o teorici che non hanno immediati risvolti applicativi

Nuovi servizi

■ Viene agevolata anche l'attività di ricerca destinata ad acquisire conoscenze per la messa a punto di servizi innovativi

Prototipi

■ Tra i costi che possono fruire dei benefici fiscali previsti dalla Finanziaria 2007 rientrano anche quelli destinati alla realizzazione di prototipi, solo quando la spesa di fabbricazione è elevata

Niente richiesta

■ L'impresa beneficiaria non è tenuta a inviare un'istanza preventiva all'agenzia delle Entrate o al ministero dello Sviluppo economico

alizzazione di un prototipo, se questo diventa prodotto commerciale finale. Ma solo quando il costo di fabbricazione del prototipo è troppo elevato per poterlo usare soltanto a fini di dimostrazione e di convalida.

Una formula larga dunque, ma nel contempo troppo generica per autorizzare operazioni al limite. Ciò soprattutto perché, secondo le disposizioni dell'articolo 5, l'impresa beneficiaria non è tenuta a inviare una comunicazione preventiva all'agenzia delle Entrate o al ministero riguardante il progetto per il quale s'intende beneficiare del bonus.

Dei costi sostenuti e ritenuti ammissibili dal ministero si dovrà dare solo indicazione, a pena di decadenza, in una sezione particolare della dichiarazione dei redditi. In sostanza, la comunicazione è successiva al sostenimento delle spese e necessariamente postumi saranno i controlli, delegati ai tecnici dell'Erario. In casi di particolare complessità, i tecnici potranno richiedere anche il conforto operativo dei colleghi del ministero dello Sviluppo economico.

Spese per la ricerca, Unico più generoso

Benedetto Santacroce

Il credito d'imposta per agevolare l'attività di ricerca e sviluppo, introdotto dalla Finanziaria 2007, dovrà essere gestito con una particolare cura in fase di rendicontazione. A chiarirlo è il decreto ministeriale previsto dalla legge 296/06, comma 283, pubblicato ieri sulla «Gazzetta Ufficiale» (si veda anche «Il Sole 24 Ore» di ieri). Il provvedimento precisa che le imprese sono tenute a conservare tutta la documentazione per dimostrare l'ammissibilità e l'effettività dei costi sulla base dei quali è stato determinato l'importo dell'incentivo.

Il ministero ha stabilito che, oltre ai titoli di spesa relativi alle acquisizioni di beni e servizi, bisognerà conservare: per quanto riguarda i costi del personale, i fogli di presenza nominativi riportanti, per ciascun giorno, le ore impiegate nell'attività di ricerca e sviluppo; per quanto riguarda gli strumenti e le attrezzature di laboratorio (compresi i fabbricati dedicati

alla realizzazione di centri di ricerca), la dichiarazione del legale rappresentante dell'impresa relativa alla misura e al periodo di utilizzo per la ricerca.

La documentazione, predisposta ogni anno entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi, deve essere controfirmata da un professionista iscritto nel Registro dei revisori contabili, o nell'Albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili, o in quello dei consulenti del lavoro, o da un responsabile di Caf.

Il credito d'imposta viene attribuito alle imprese nella misura del 10% dei costi sostenuti per attività di ricerca industriale e di sviluppo precompetitivo, in conformità alla disciplina comunitaria degli aiuti di Stato. La misura del beneficio è elevata al 40% se i costi di ricerca e sviluppo sono riferiti a contratti stipulati con università ed enti pubblici di ricerca. In particolare, quest'ultima disposizione è stata modificata dall'articolo 1, comma 66, lette-

ra a), della Finanziaria 2008.

Il bonus per la ricerca si applica anche alle spese sostenute nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2006 (nella maggioranza dei casi, il 2007). Ci si chiede però se la percentuale maggiorata debba essere applicata in maniera retroattiva anche alle attività 2007 o se, viceversa, per tale annualità debba continuare a valere il 15 per cento.

Su questo aspetto, le istruzioni per la compilazione di Unico 2008 non dicono nulla. L'interpretazione prudentiale della successione delle norme nel tempo - e il silenzio del legislatore - porterebbero a privilegiare l'applicazione del 15% alle spese 2007. Leggendo, però, le specifiche tecniche del modello Unico 2008 per le società di capitali, a pagina 207 si nota che i tecnici del Fisco hanno interpretato la norma in senso estensivo, applicando la percentuale del 40% ai costi sostenuti nel 2007.

D'altronde l'effetto, in termini di minori entrate per l'Era-rio, si realizza da quest'anno, poiché il beneficio deve essere determinato per la prima volta in dichiarazione, con effetti successivi al 1° gennaio, data dalla quale la percentuale del beneficio è aumentata.

Il Sole 24 Ore - Guida alla Contabilità & Bilancio del 29 aprile 2008, N. 8

Pagina 37

Siciliano Enrico

Speciale UNICO 2008 - Credito d'imposta per costi di ricerca e sviluppo

Disciplina del "bonus" introdotto dalla Finanziaria 2007 per incentivare le attività di ricerca e sviluppo. Esempi numerici di compilazione del modello Unico 2008.

I commi da 280 a 284 dell'art. 1, L. 27 dicembre 2006, n. 296 (legge Finanziaria per il 2007) hanno introdotto una **nuova agevolazione** a favore delle imprese al fine di **incentivare** le **attività di ricerca e sviluppo** che, anche in ambito comunitario, sono state ritenute strategiche e fondamentali per la crescita, lo sviluppo e la produttività dell'economia nazionale.

SOGGETTI BENEFICIARI

L'incentivo fiscale è fruibile da **tutte** le **imprese** , senza alcuna distinzione, né con riferimento alla forma giuridica, né con riferimento alle dimensioni raggiunte.

In particolare, alla luce dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate, con riferimento alla C.M. 18 aprile 2001, n. 41/E, relativa ai beneficiari del credito d'imposta per gli investimenti nelle aree svantaggiate del Paese, sono ammessi all'incentivo fiscale in esame, tutti i **soggetti titolari di reddito d'impresa** .

Sono pertanto agevolabili, oltre alle **persone fisiche** che esercitano **attività d'impresa** , anche i soggetti di cui all'art. 5, c. 3, Tuir (società di persone), nonché quelli di cui all'art. 73, c. 1, lett. a) e b), Tuir (**società di capitali ed enti commerciali**), e le **stabili organizzazioni** in Italia di **soggetti non residenti** .

Sono inoltre ammessi al beneficio anche i **soggetti in regime di contabilità semplificata** di cui all'art. 18, D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, che determinano il reddito ai sensi dell'art. 66 del Tuir e i soggetti che determinano il reddito con criteri forfetari o con l'applicazione di regimi d'imposta sostitutivi, per i quali sussiste l'onere di documentare le spese relative ai costi ammissibili all'agevolazione.

CREDITO d'IMPOSTA

L'agevolazione consiste nell'attribuzione di un credito d'imposta, in misura pari al **10%** dei **costi sostenuti** dalle imprese per attività di ricerca industriale e sviluppo precompetitivo, con riferimento alla disciplina comunitaria, elevabile al 15% nel caso in cui i predetti costi di ricerca e sviluppo siano riferiti a contratti stipulati con Università ed enti pubblici di ricerca.

Ai fini della determinazione del bonus, i costi sostenuti per queste attività non possono superare, in ogni caso, l'importo di **15 milioni di euro** per ciascun periodo d'imposta.

Con la L. 24 dicembre 2007, n. 244 (legge Finanziaria 2008) ed in particolare con l'art. 1, c. 66, lett. a), il Legislatore è intervenuto per disporre l'**incremento** dal 15% al **40%** del bonus fiscale relativo a costi riferiti a contratti stipulati con **Università ed enti pubblici** di ricerca.

La successiva lett. b) del predetto comma, invece, ha innalzato, rispetto a quanto previsto dalla Finanziaria 2007, il tetto massimo dei costi su cui applicare il calcolo del credito d'imposta, da un importo di 15 milioni a **50**

milioni di euro .

La lett. c), infine, ha abrogato il c. 284, L. 296/2006 che subordinava la concessione del credito d'imposta all'autorizzazione della Commissione europea.

ATTIVITA' OGGETTO dell'AGEVOLAZIONE

Gli orientamenti comunitari attraverso la Comunicazione della Commissione europea 2006/C 323/01, pubblicata nella *Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea* il 31 dicembre 2006, forniscono una definizione approfondita delle **due attività oggetto dell'agevolazione** in esame:

a) **attività di ricerca industriale** : ricerca pianificata o indagini critiche miranti ad acquisire nuove conoscenze, da utilizzare per mettere a punto nuovi prodotti, processi o servizi per permettere un notevole miglioramento dei prodotti, processi o servizi già esistenti. Tale attività comprende la creazione di componenti di sistemi complessi necessari per la ricerca industriale, in particolare per la validazione di tecnologie generiche, ad esclusione dei prototipi già ricompresi nella successiva attività di sviluppo sperimentale;

b) **attività di sviluppo sperimentale** : 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.

Rientra nello sviluppo sperimentale la realizzazione di prototipi utilizzabili per scopi commerciali e di progetti pilota destinati a esperimenti tecnologici e/o commerciali, quando il prototipo è necessariamente il prodotto commerciale finale e il suo costo di fabbricazione è troppo elevato per poterlo usare soltanto a fini di dimostrazione e di convalida. L'eventuale, ulteriore sfruttamento di progetti di dimostrazione o di progetti pilota a scopo commerciale comporta la deduzione dei redditi così generati dai costi ammissibili.

Sono inoltre ammissibili aiuti alla produzione e al collaudo di prodotti, processi e servizi, a condizione che non possano essere impiegati o trasformati in vista di applicazioni industriali o per finalità commerciali. Lo sviluppo sperimentale **non** comprende tuttavia le modifiche di routine o le modifiche periodiche apportate a prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione, servizi esistenti e altre operazioni in corso, anche quando tali modifiche

rappresentino miglioramenti.

Occorre precisare che la **norma esclude** dall'agevolazione l'attività di **ricerca fondamentale**, ovvero sia quei 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.

SPESE AGEVOLABILI

Gli aiuti ai progetti di ricerca industriale e sviluppo precompetitivo saranno concessi in relazione ai costi sostenuti così come dalla Comunicazione della Commissione europea precedentemente citata.

Pertanto, risultano agevolabili, le spese sostenute per:

- **personale utilizzato** : ricercatori, tecnici e personale ausiliario, impiegati nel progetto di ricerca;
- **acquisizione strumenti e attrezzature** nella misura e per il periodo in cui sono utilizzati per il progetto di ricerca. Se gli strumenti e le attrezzature non sono utilizzati per tutto il loro ciclo di vita per il progetto di ricerca, sono considerati ammissibili unicamente i costi di ammortamento corrispondenti alla durata del progetto di ricerca, calcolati secondo i principi della buona prassi contabile;
- **fabbricati e terreni**, nella misura e per la durata in cui sono utilizzati per il progetto di ricerca. Per quanto riguarda i fabbricati, sono considerati ammissibili unicamente i costi di ammortamento corrispondenti alla durata del progetto di ricerca, pertanto, dovranno essere presi in considerazione gli ammortamenti calcolati per il periodo in questione calcolati secondo i principi della prassi contabile. Per quanto riguarda i terreni, sono ammissibili i costi delle cessioni a condizioni commerciali o le spese di capitale effettivamente sostenute;
- **ricerca contrattuale**, delle competenze tecniche e dei brevetti, acquisiti o ottenuti in licenza da fonti esterne a prezzi di mercato, nell'ambito di un'operazione effettuata alle normali condizioni di mercato e che non comporti elementi di collusione, così come i costi dei servizi di consulenza e di servizi equivalenti utilizzati esclusivamente ai fini dell'attività di ricerca;
- **spese generali** supplementari derivanti direttamente dal progetto di ricerca;
- **costi diversi di esercizio**, altri costi di esercizio, inclusi costi di materiali, forniture e prodotti analoghi, sostenuti direttamente per effetto dell'attività di ricerca.

In particolare con riferimento agli **immobili**, agli **impianti** ed ai **macchinari**, acquistati mediante contratti di **locazione finanziaria**, ai fini della

determinazione del beneficio fiscale, dovrebbero essere **computeate** solo le **quote** di **ammortamento figurativo** calcolate sul costo sostenuto dal concedente per l'acquisto dei beni locati, al **netto** delle spese di **manutenzione** .

Qualora i beni acquisiti in leasing siano stati contabilizzati con il metodo **finanziario** dovrebbero rilevare, ai fini agevolativi, le **quote** di **ammortamento dedotte** .

DECORRENZA dell'AGEVOLAZIONE e DETERMINAZIONE del REDDITO

Ai sensi del c. 281, L. 296/2006 l'agevolazione spetta per i costi sostenuti a **decorrere** dal **periodo** d'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 **benefico fiscale non concorre** alla **formazione** del **reddito** né della **base imponibile** dell'imposta regionale sulle attività produttive (**Irap**), ed è utilizzabile ai fini dei versamenti delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive dovute per il periodo d'imposta in cui le spese di cui al c. 280 sono state sostenute; l'eventuale eccedenza è utilizzabile in **compensazione** 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.

Nessun limite temporale sembra essere stato imposto al **riporto** in avanti del credito di imposta, in caso di eccedenza del credito per più periodi di imposta.

In conclusione, si evidenzia che la normativa, non prevede disposizioni di revoca del beneficio nei casi di fruizione dell'agevolazione al di fuori dei limiti imposti dalla norma in esame o dalla disciplina comunitaria, ad esempio nel caso in cui il credito sia sorto con riferimento a costi che la norma non ritiene ammissibili. Tuttavia, in assenza di disposizioni specifiche, si suppone che, se in sede di controllo si dovesse constatare l'insussistenza dei presupposti dell'agevolazione, l'Amministrazione finanziaria potrebbe richiedere il versamento delle imposte non versate per effetto dell'utilizzo del credito d'imposta, maggiorate di interessi e sanzioni.

Il credito d'imposta deve essere indicato nella relativa dichiarazione dei redditi. In particolare il modello Unico società di capitali 2008 prevede la **sezione XVI** .

SEZIONE XVI Ricerca e sviluppo ex art. 1, comma 280, L. 296/2006		Ricercatori e tecnici		Attrezzature e strumenti di laboratorio		Fabbricati per centri di ricerca		
		1	2	3	4	5	6	
RU81	Costi per attività di ricerca e sviluppo	Ricerca contrattuale e brevetti		Servizi di consulenza		Spese generali		
		7	8	9	10	11	12	
		Materiali		TOTALE				
		13	14	15	di cui per contratti con Università /Enti		16	
	RU82	Credito d'imposta spettante nel periodo						
	RU83	Credito utilizzato ai fini						
				Ires	Irap			
	RU84	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)						

Nel **rigo RU81**, devono essere indicati i costi sostenuti nel periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione per attività di ricerca e sviluppo, sulla base dei quali è determinato l'ammontare del credito d'imposta spettante.

In particolare, suddividere tale importo in:

- costi riguardanti il personale, limitatamente a ricercatori e tecnici impiegati nell'attività di ricerca e sviluppo;
- costi riguardanti gli strumenti e le attrezzature di laboratorio impiegati nell'attività di ricerca e sviluppo;
- costi riguardanti i fabbricati per la realizzazione di centri di ricerca;
- costi riguardanti la ricerca contrattuale, le competenze tecniche e i brevetti;
- costi riguardanti i servizi di consulenza utilizzati per l'attività di ricerca e sviluppo;
- costi riguardanti le spese generali;
- costi riguardanti i materiali, forniture e prodotti analoghi, utilizzati per l'attività di ricerca e sviluppo;

Nel **rigo RU82**, va indicato l'ammontare del credito maturato nel periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione, in relazione ai costi sostenuti indicati nel rigo RU81.

Nel **rigo RU83**, indicare:

- nella **colonna 1**, l'importo del credito utilizzato in diminuzione dell'Ires dovuta per il periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione;
- nella **colonna 2**, l'importo del credito utilizzato in diminuzione dell'Irap dovuta per il periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione.

Nel **rigo RU84**, indicare l'ammontare del credito residuo risultante dalla differenza tra l'importo indicato nel rigo RU82 e la somma degli importi indicati nelle colonne 1 e 2 del rigo RU83.

Esempio n. 1

Ipotizzando che nel corso dell'esercizio 2007 la società Alfa abbia sostenuto i seguenti costi per attività di ricerca e sviluppo:

costi per ricercatori: Euro **2.000.000** ;

costi per servizi di consulenza: Euro **1.500.000** ;

costi relativi a materiale utilizzati per l'attività di ricerca e sviluppo: Euro **7.000.000** ;

costi relativi a spese generali inerenti l'attività di ricerca e sviluppo: Euro **1.500.000** .

Ipotizzando che la medesima società debba pagare:

Ires: Euro **4.000.000** ;

Irap: Euro **1.000.000** .

Il credito d'imposta per costi di ricerca e sviluppo è pari a:

Totale costi (2.000.000 + 1.500.000 + 7.000.000 + 1.500.000) = **12.000.000**;

Credito d'imposta (12.000.000 x 10%) = **1.200.000**

Verificato che la norma in esame consente al contribuente di scegliere autonomamente l'imposta da compensare, nel presente esempio la società decide di compensare interamente il debito per Irap ed utilizzare la differenza per compensare parzialmente il debito per Ires, cioè:

Ires da versare = 3.800.000

Irap da versare = 0

SEZIONE XVI		Ricercatori e tecnici	Attrezzature e strumenti di laboratorio	Fabbricati per centri di ricerca
Ricerca e sviluppo ex art. 1, comma 280, L. 296/2006	RU81 Costi per attività di ricerca e sviluppo	¹ 2.000.000,00 (² ,00)	³ ,00 (⁴ ,00)	⁵ ,00 (⁶ ,00)
		Ricerca contrattuale e brevetti	Servizi di consulenza	Spese generali
		⁷ ,00 (⁸ ,00)	⁹ 1.500.000,00 (¹⁰ ,00)	¹¹ 1.500.000,00 (¹² ,00)
		Materie	TOTALE	
	¹³ 7.000.000,00 (¹⁴ ,00)	¹⁵ 12.000.000,00 (di cui per contratti con Università /Eni ¹⁶)		
RU82	Credito d'imposta spettante nel periodo			1.200.000
RU83	Credito utilizzato ai fini	Ires	Irap	
		¹ 200.000,00	² 1.000.000,00	
RU84	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)			(

Esempio n. 2

Ipotizzando che nel corso dell'esercizio 2007 la società Alfa abbia sostenuto i seguenti costi per attività di ricerca e sviluppo:

costi per ricercatori: Euro **20.000.000** ;

costi per servizi di consulenza: Euro **15.000.000** ;

costi relativi a materiale utilizzati per l'attività di ricerca e sviluppo: Euro **20.000.000** ;

costi relativi a spese generali inerenti l'attività di ricerca e sviluppo: Euro **8.000.000** .

Ipotizzando che la medesima società debba pagare: Ires: Euro **12.000.000** ;

Irap: Euro **6.000.000** .

L'ammontare del costo su cui applicare il calcolo del credito d'imposta è il seguente:

Totale costi (20.000.000 + 15.000.000 + 20.000.000 + 8.000.000) = 63.000.000
--

Verificato che la norma in esame prevede che il tetto massimo dei costi su cui applicare il calcolo del credito di imposta non possa superare il tetto di 50 milioni di euro; pertanto nel caso in esame, il credito di imposta utilizzabile risulterà:

Credito d'imposta (50.000.000 x 10%) = 5.000.000
--

La società decide di compensare parzialmente il debito per Irap.

Ires da versare = 12.000.000;

Irap da versare = 1.000.000.

SEZIONE XVI		Ricercatori e tecnici	Attrezzature e strumenti di laboratorio	Fabbricati per centri di ricerca
Ricerca e sviluppo ex art. 1, comma 280, L. 296/2006	RUB1 Costi per attività di ricerca e sviluppo	¹ 20.000.000,00 (² ,00) ³	⁴ ,00 (⁵ ,00) ⁶	⁷ ,00 (⁸ ,00) ⁹
		Ricerca contrattuale e brevetti	Servizi di consulenza	Spese generali
		¹⁰ ,00 (¹¹ ,00) ¹²	¹³ 15.000.000,00 (¹⁴ ,00) ¹⁵	¹⁶ 8.000.000,00 (¹⁷ ,00) ¹⁸
		Materie	TOTALE	
		¹⁹ 20.000.000,00 (²⁰ ,00)	²¹ 63.000.000,00 (di cui per contratti con Università / Enti ²²	
RUB2	Credito d'imposta spettante nel periodo			5.000.000
RUB3	Credito utilizzato ai fini		Ires Irap	
			²³ ,00 ²⁴ 5.000.000,00	
RUB4	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)			0

Esempio n. 3

Ipotizzando che nel corso dell'esercizio 2007 la società Alfa abbia sostenuto i seguenti costi per attività di ricerca e sviluppo:

costi per ricercatori: Euro **30.000.000** afferenti contratti stipulati con **Università** ;

costi per servizi di consulenza: Euro **5.000.000** ;

costi relativi a materiale utilizzati per l'attività di ricerca e sviluppo: Euro **2.000.000** ;

costi relativi a spese generali inerenti l'attività di ricerca e sviluppo: Euro **3.000.000** .

Ipotizzando che la medesima società debba pagare:

Ires: Euro **10.000.000** ;

Irap: Euro **2.000.000** .

L'ammontare del costo su cui applicare il calcolo del credito d'imposta è il seguente:

Totale costi (30.000.000 + 5.000.000 + 2.000.000 + 3.000.000) = **40.000.000**

Verificato che la norma in esame prevede che sui costi riferiti a contratti stipulati con Università ed enti pubblici di ricerca, la percentuale applicabile ai fini del calcolo del credito di imposta è pari al 40%, nel caso analizzato, il credito di imposta utilizzabile risulterà:

Credito d'imposta (10.000.000 x 10%) + (30.000.000 x 40%) = **13.000.000**

La società decide di compensare interamente i debiti di imposta con un residuo pari a 1.000.000 da riportare, come da normativa, nella dichiarazione successiva.

Ires da versare = 0

Irap da versare = 0

SEZIONE XVI Ricerca e sviluppo ex art. 1, comma 280, L. 296/2006		Riceratori e tecnici		Attrezzature e strumenti di laboratorio		Fabbricati per centri di ricerca	
		1	2	3	4	5	6
RUB1	Costi per attività di ricerca e sviluppo	30.000.000,00	(30.000.000,00)	,00	(,00)	,00	(,00)
		Ricerca contrattuale e brevetti		Servizi di consulenza		Spese generali	
		,00	(,00)	5.000.000,00	(10,00)	3.000.000,00	(12,00)
		Materiali		TOTALE			
		13	14	13	14	13	14
		2.000.000,00	(,00)	40.000.000,00	(di cui per contratti con Università / Enti)	30.000,00	
RUB2	Credito d'imposta spettante nel periodo						13.000,00
RUB3	Credito utilizzato ai fini			ires	irap		
				1	2		
				10.000.000,00	10.000.000,00		
RUB4	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)						1.000,00

MODELLO 770 E LIQUIDAZIONE DELLA SOCIETA'

A conferma di quanto discusso con un collega, ribadisco che sussiste obbligo di presentazione del modello 770 nel caso di liquidazione di una società di capitali con attribuzione di somme che possono rappresentare redditi di capitale per il socio

In tal senso dispone il comma 5 dell'articolo 5 del DPR 322/98

RECUPERO COSTI AUTO 2006 E IMPATTO IRAP

Il recupero dei costi auto del periodo di imposta 2006 trova applicazione, a mio modo di vedere, anche nel campo IRAP, nonostante i suddetti costi non transitino dalle scritture contabili.

In tal senso mi pare disporre, sia pure indirettamente, il comma 10 dell'articolo 15-bis del DL 81/2007, laddove vengono dettate disposizioni in tema di conteggio degli acconti anche ai fini dell'IRAP per il periodo 2007.