

RISOLUZIONE N. 9/DF



Roma, 3 aprile 2008

**MINISTERO
DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE**
DIPARTIMENTO DELLE FINANZE

DIREZIONE LEGISLAZIONE TRIBUTARIA

PROT. 2887

OGGETTO: Utilizzo in compensazione dei crediti d'imposta risultanti dal quadro RU della dichiarazione dei redditi - Limite annuale di 250.000 euro previsto dalla legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008).

La legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008) ha introdotto nuove regole per l'utilizzo in compensazione dei crediti d'imposta da indicare nel quadro RU dei modelli di dichiarazione dei redditi, vale a dire dei crediti nascenti da agevolazioni concesse alle imprese.

In particolare, il comma 53 dell'articolo 1 della citata legge stabilisce che, a decorrere dal 1° gennaio 2008, *“anche in deroga alle disposizioni previste dalle singole leggi istitutive”*, l'importo di tali crediti utilizzabile in compensazione dal contribuente non può superare il limite annuale di 250.000 euro. La stessa norma stabilisce, inoltre, che l'importo non utilizzato in un determinato anno, in quanto eccedente il suddetto limite (eccedenza), *“è riportato in avanti anche oltre il limite temporale eventualmente previsto dalle singole leggi istitutive ed è comunque compensabile per l'intero importo residuo a partire dal terzo anno successivo a quello in cui si genera l'eccedenza”*.

In relazione alla descritta disciplina, sono pervenute a questo ufficio richieste di chiarimenti, sia in ordine al coordinamento del nuovo limite con il limite generale alle compensazioni previsto dall'art. 25, comma 2, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 (516.456,90 euro), sia in ordine alle modalità di funzionamento del suddetto meccanismo di riporto in avanti delle eccedenze di crediti d'imposta non compensate nell'anno.

Al riguardo, si ritiene opportuno fornire alcune precisazioni di carattere generale, rinviando alle più dettagliate istruzioni che l'Agenzia delle Entrate indicherà in sede di istruzioni operative, anche al fine del monitoraggio dell'utilizzo dei crediti e della verifica del rispetto dei nuovi limiti.

Si chiarisce, anzitutto, che le disposizioni introdotte dalla legge finanziaria 2008 lasciano immutato il principio secondo cui il limite generale alle compensazioni previsto dal richiamato art.

25, comma 2, del d. lgs. n. 241 del 1997 non riguarda i crediti d'imposta nascenti dall'applicazione di discipline agevolative sovvenzionali, consistenti appunto nell'erogazione di contributi pubblici sotto forma di crediti compensabili con debiti tributari (o contributivi). Principio, questo, affermato dal Ministero delle finanze con circolare 219/E del 18 settembre 1998 e successivamente ribadito con risoluzione n. 86/E del 24 maggio 1999.

Conseguentemente, ancorché la legge finanziaria 2008 abbia introdotto un limite annuale specifico all'utilizzo in compensazione dei crediti della specie (fatta eccezione per quelli espressamente esclusi dalla nuova regola, che rimangono utilizzabili senza alcun tetto massimo), tale limite si cumula con quello di carattere generale, fissato a 516.456,90 euro dalla richiamata norma del d. lgs. n. 241 del 1997.

In concreto, avendo riguardo ai primi tre anni di applicazione delle nuove regole (2008-2010), ciò implica che il contribuente, fermo restando il rispetto del limite specifico dei 250.000 euro, potrà comunque effettuare compensazioni di tipo orizzontale per ulteriori 516.456,90 euro e, pertanto, per un importo complessivo pari a 766.456,90 euro.

Ancorché si tratti di una ipotesi alquanto rara a verificarsi, va aggiunto che, qualora in un determinato anno il contribuente si trovi nella condizione di non poter sfruttare appieno il suddetto limite generale dei 516.456,90 euro, sarà possibile utilizzare i crediti d'imposta in questione anche oltre lo specifico limite dei 250.000 euro, fino a colmare la differenza non sfruttata del limite generale. Una diversa soluzione, infatti, penalizzerebbe il contribuente ben oltre le finalità dell'intervento della legge finanziaria 2008.

E' il caso di chiarire, inoltre, che il limite dei 250.000 euro opera non già come limite interno su ciascun singolo credito d'imposta, ma come limite complessivo sulla massa dei crediti d'imposta della specie (fatta sempre eccezione per quelli espressamente esclusi dalla nuova regola, che rimangono utilizzabili senza alcun limite) che il contribuente potrebbe utilizzare in compensazione in ciascun anno solare.

Naturalmente, occorre aggiungere che, in caso di "sforamento" del limite specifico dei 250.000 euro, le compensazioni operate con la parte di tali crediti eccedente detto limite si considereranno come non avvenute, con tutte le ordinarie conseguenze derivanti da compensazioni irrualmente effettuate.

Quanto al meccanismo del riporto in avanti dell'eccedenza di crediti non utilizzati per effetto del tetto e dell'utilizzabilità senza limiti di tale eccedenza nel terzo anno solare successivo a quello di sua nascita, occorre sottolineare, anzitutto, che la nuova regola si applica con le stesse modalità sia ai crediti di nuova generazione sia ai crediti già maturati dal contribuente in anni

precedenti al 2008 e non ancora utilizzati. Conseguentemente, anche per i crediti maturati in anni precedenti, l'eventuale triennio di osservazione decorre solo dall'anno 2008.

Ciò premesso, va precisato che, nell'anno in cui viene a maturazione il diritto a utilizzare l'intero importo residuo dei crediti non utilizzati in precedenza – ipotesi questa che, in concreto, potrà verificarsi per la prima volta nell'anno 2011, dato che le prime eccedenze oggetto di riporto possono formarsi solo a decorrere dal 2008 – tale diritto non interferirà ovviamente con la regola dei 250.000 euro; nel senso che, qualunque sia l'ammontare dell'eccedenza residua utilizzata, tale ammontare si cumulerà con il limite dei 250.000 euro sfruttabile nell'anno stesso con riferimento a crediti nuovi o a eccedenze più recenti.

Da ultimo, è opportuno ricordare che, per espressa previsione dello stesso comma 53 dell'art. 1 della legge finanziaria 2008, il limite dei 250.000 euro non si applica al credito d'imposta per le spese di ricerca e sviluppo, di cui all'articolo 1, comma 280 della legge n. 296 del 27 dicembre 2006.

Tale credito potrà, dunque, essere utilizzato in compensazione secondo le regole ordinarie senza alcuna interferenza con il nuovo limite annuale dei 250.000 euro.

Analoga esclusione vale per il credito d'imposta per gli investimenti nelle aree svantaggiate, di cui al comma 271 dell'art. 1 della medesima legge n. 296 del 2007. In questo caso, però, l'esclusione dal limite dei 250.000 euro opera solo a decorrere dall'anno 2010. Pertanto, sia per l'anno 2008 e sia per l'anno 2009 anche gli utilizzi in compensazione di tale credito rileveranno ai fini del superamento del tetto dei 250.000 euro.

A decorrere dal 2010, invece, gli utilizzi in compensazione di tale credito non rileveranno più ai fini in questione, neanche per le eventuali eccedenze che si fossero generate in detto biennio 2008-2009.

IL DIRETTORE GENERALE