



Roma, 16 Marzo 2016

OGGETTO: Articolo 3 del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145, convertito con modificazioni dalla legge 21 febbraio 2014, n. 9, come modificato dal comma 35 dell'articolo 1 della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di Stabilità 2015) – Credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo

INDICE

PREMESSA	3
1. SOGGETTI BENEFICIARI	8
2. AMBITO OGGETTIVO.....	10
2.1 La ricerca agevolabile	10
2.2 Tipologie di investimenti ammissibili	13
2.2.1 Spese per “personale altamente qualificato”	16
2.2.2 Spese per strumenti e attrezzature di laboratorio.....	21
2.2.3 Spese per contratti di ricerca “<i>extra-muros</i>”	24
2.2.4 Spese per “competenze tecniche e private industriali”	29
2.2.5 Spese per attività di certificazione contabile.....	31
3. DETERMINAZIONE DELL’AGEVOLAZIONE	32
3.1 Approccio incrementale e calcolo della media.....	33
3.1.1 Misura del credito di imposta.....	37
3.1.2 Investimenti realizzati da imprese di recente o nuova costituzione.....	39
4. UTILIZZO E RILEVANZA DEL CREDITO DI IMPOSTA	42
5. ESEMPI DI CALCOLO	45
6. CUMULO CON ALTRE AGEVOLAZIONI	62
7. DOCUMENTAZIONE.....	64
8. CONTROLLI.....	69

riconducibilità di specifiche attività aziendali (ad esempio, lo sviluppo di una data molecola da parte di un'azienda nel settore chimico-farmaceutico) ad una delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili, elencate analiticamente dalle norme richiamate, comportano accertamenti di natura tecnica che involgono la competenza del Ministero dello Sviluppo economico.

Pertanto, i soggetti interessati possono presentare, ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, un'istanza di interpello all'Agenzia delle entrate che provvederà ad acquisire il parere del citato Ministero.

Si precisa sin da ora che per la concreta individuazione, nel contesto delle suddette attività di ricerca e sviluppo, delle attività da considerare ammissibili nell'ambito dello specifico settore del tessile e della moda, sono valide, in linea generale, le indicazioni fornite dal Mi.S.E. con l'allegata circolare n. 46586 del 16 aprile 2009.

2.2 Tipologie di investimenti ammissibili

Oltre alle attività di ricerca e sviluppo agevolabili, l'articolo 3, al *comma* 6, elenca, in modo tassativo, anche le spese ammissibili ai fini della determinazione del credito di imposta.

Le tipologie di spesa agevolabili sono quattro e, nello specifico, quelle relative a:

a) personale altamente qualificato impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo, in possesso di un titolo di dottore di ricerca, ovvero iscritto ad un ciclo di dottorato presso una università italiana o estera, ovvero in possesso di laurea magistrale in discipline di ambito tecnico o scientifico secondo la classificazione UNESCO Isced (*International Standard Classification of Education*) o di cui all'allegato 1 annesso al decreto-legge n. 145 del 2013 (aggiunto dal comma 36 dell'articolo 1 della legge di Stabilità 2015 e allegato al presente documento);

ALLEGATO 1



MINISTERO DELLO SVILUPPO ECONOMICO
Dipartimento per l'impresa e l'internazionalizzazione
Direzione generale per la politica industriale e la
competitività

Alle associazioni di categoria

CONFINDUSTRIA
CONFAPI
CONFARTIGIANATO
CONFCOMMERCIO
CNA
CLAAI
ANCI
TESSILIVARI
CASARTIGIANI

All'AGENZIA DELLE ENTRATE

Oggetto: circolare sulla applicazione del credito di imposta per la ricerca industriale e sviluppo precompetitivo introdotto dall'articolo 1 commi da 280 a 284, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria 2007) alla attività del tessile e della moda

Premessa

Il giorno 26 Febbraio 2009, il Ministro dello sviluppo economico ha riunito le associazioni di categoria in indirizzo per aprire il tavolo di confronto allo scopo di esaminare richieste di intervento per la crisi che ha investito i settori del tessile e della moda.

Nella successiva riunione del 19 Marzo 2009, in risposta ad una delle richieste avanzate dai settori, il Ministro ha comunicato ai soggetti partecipanti al tavolo che sarebbe stata emanata una circolare interpretativa sulla applicazione della agevolazione del credito di imposta alla ricerca ed allo sviluppo alla attività del tessile e della moda.

In esecuzione di tale indirizzo, tenuto conto del parere dell'ufficio legislativo espresso con nota del 16 aprile 2009, prot. 11135, la direzione generale per la politica industriale e la competitività del Ministero dello sviluppo economico, formula la presente circolare interpretativa.

Competenza del Ministero dello sviluppo economico in ordine alla effettiva riconducibilità di specifiche attività aziendali ad una delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili.

L'articolo 1, commi da 280 a 284, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria 2007) ha istituito una misura fiscale di vantaggio in favore delle imprese per lo svolgimento di attività di ricerca industriale e sviluppo precompetitivo a decorrere dal periodo di 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.

L'intervento di sostegno si sostanzia in un contributo, concesso nella forma di credito d'imposta, pari al 10 per cento dei costi sostenuti elevato al 15 per cento qualora i costi siano riferiti a contratti stipulati con università ed enti pubblici di ricerca (comma 280). I costi agevolabili non possono superare l'importo di 15 milioni di euro per ciascun periodo d'imposta (comma 281).

L'articolo 1, comma 66, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 (legge finanziaria 2008) ha modificato l'intervento di sostegno, 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 aumentando a 50 milioni di euro per ciascun periodo d'imposta l'importo complessivo massimo dei costi su cui determinare il credito d'imposta.

Con decreto del Ministro dello sviluppo economico di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze n. 76 del 28 marzo 2008, previsto al comma 283 della legge finanziaria 2007, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, Serie generale, n. 92 del 18 aprile 2008, è stato adottato il regolamento recante *“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”*.

L'articolo 6 del decreto ministeriale stabilisce che:

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.

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare 46/E del 13 giugno 2008, in ordine all'individuazione delle attività rientranti nella agevolazione, con particolare riferimento al campionario del settore tessile, abbigliamento e calzature, ha affermato che: *“fermo restando il carattere automatico del credito d'imposta in esame, l'ulteriore indagine riguardante la effettiva riconducibilità di specifiche attività aziendali (quali, ad esempio, la realizzazione di un dato campionario da parte di un'azienda del settore tessile, lo sviluppo di una data molecola da parte di un'azienda nel settore chimico-farmaceutico) ad una delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili, elencate analiticamente dall'articolo 2 del decreto ricerca, si ritiene comporti “valutazioni di carattere tecnico” che, come si desume dall'articolo 6 del decreto ricerca, involgono la competenza del Ministero dello sviluppo economico”*.

La presente circolare deve essere intesa quale valutazione di carattere tecnico in ordine alla ammissibilità di specifiche attività che, nel caso in esame, involgono il processo di ideazione e creazione del campionario nel settore del tessile e della moda.

Condizioni e limiti di ammissibilità alla agevolazione del processo di ideazione e creazione del campionario nel settore del tessile e della moda

La Commissione europea, con la decisione dell'11 dicembre 2007 C(2007) 6042 def., ha riconosciuto la conformità della misura della agevolazione di cui al decreto 76 del 2008

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

In coerenza con la disciplina comunitaria, l'articolo 2 del decreto stabilisce che 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.

In ogni settore di attività industriale si svolgono processi innovativi di prodotto e di processo con proprie caratteristiche e specificità che rendono complesso esprimere, in termini generali ed astratti, una valutazione tecnica di un'attività o di un segmento di essa in ordine

alla sua riconducibilità alla categoria dell'attività di ricerca industriale e sviluppo precompetitivo.

Poiché la definizione di attività di ricerca e sviluppo riproduce quella contenuta nel 2.2 della disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione (2006/C 323/01), è utile ai fini che qui interessano, seguire il percorso logico che ha condotto la Commissione europea alla individuazione delle attività di R&S.

In primo luogo, la Commissione europea afferma e declina nelle attività di R&S il concetto di innovazione.

Difatti, pur distinguendo concettualmente la ricerca, lo sviluppo e l'innovazione, chiarisce che alcune delle attività di innovazione sono state incluse nello sviluppo sperimentale (paragrafo 1.5 della Comunicazione); inoltre individua, separandole dalle attività di R&S, i concetti di innovazione di *processo* ed *organizzativa* (lettere i ed J del paragrafo 2.2 della Comunicazione).

Il rilievo attribuito alla innovazione discende dall'adesione ad una definizione di ricerca e sviluppo proprio del Manuale di Oslo, il cui orientamento è volto non tanto a monitorare la sola attività di R&S in termini di effetti sulla produttività dell'impresa, quanto a porre l'innovazione quale parametro dell'indagine volta ad individuare lo sforzo dell'impresa verso lo sviluppo e la creazione di un prodotto *nuovo o significativamente migliorato*.

Nella trasposizione di tale concetto sul piano del sistema delle agevolazioni, lo scopo della disciplina comunitaria e di quella nazionale è quello di sostenere l'impegno dell'impresa diretto ad elevare il processo ed il prodotto della propria attività, accrescendo quindi la competitività del sistema.

Rientrano quindi nel concetto di ricerca industriale le indagini critiche o la ricerca pianificata miranti ad acquisire nuove conoscenze da utilizzare per mettere a punto *nuovi prodotti o notevolmente migliorati*.

Nello specifico campo del settore produttivo del tessile e dell'abbigliamento il nuovo o notevolmente migliorato si traduce nell'introduzione di prodotti tessili e di abbigliamento dalle caratteristiche tecniche *nuove o notevolmente migliorate* per la scienza (originalità assoluta o notevole miglioramento) e *nuove o notevolmente migliorate* per il mercato (originale o notevolmente migliorata combinazione di prodotti tessili nuovi).

Nel più articolato concetto di sviluppo sperimentale è utile riportare la tabella che indica in maniera più chiara le attività in esso ricomprese:

sviluppo sperimentale	<ul style="list-style-type: none"> • acquisizione • combinazione • strutturazione • utilizzo <p>delle conoscenze e capacità esistenti di natura</p> <ul style="list-style-type: none"> • scientifica • tecnologica • commerciale • e altro 	allo scopo di produrre	<ul style="list-style-type: none"> • piani • progetti • disegni 	per	<ul style="list-style-type: none"> • prodotti • processi • servizi 	<ul style="list-style-type: none"> • nuovi • modificati • o migliorati;
------------------------------	--	-------------------------------	---	-----	--	---

sviluppo sperimentale	Può trattarsi anche di altre attività destinate	<ul style="list-style-type: none"> • alla definizione concettuale • alla pianificazione • alla documentazione 	concernenti		nuovi
	Tali attività possono comprendere l'elaborazione	<ul style="list-style-type: none"> • di progetti • disegni • piani • e altra documentazione 	purché non siano destinati a uso commerciale		

sviluppo sperimentale	la realizzazione	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.
	<ul style="list-style-type: none"> • di prototipi utilizzabili per scopi commerciali • di progetti pilota 			

Non rientrano, invece, tra le attività di ricerca e sviluppo

sviluppo sperimentale	Non	comprende tuttavia	<ul style="list-style-type: none"> • le modifiche di routine • 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.
------------------------------	------------	--------------------	--	---

Nel processo di creazione del prodotto del tessile e moda, occorre dunque individuare ed evidenziare, in via generale ed astratta, quel segmento di attività diretta alla realizzazione del prodotto nuovo o migliorato, al quale collegare l'agevolazione che premia lo sforzo innovativo dell'imprenditore.

In altri termini, occorre giungere all'individuazione di un'area concettuale e funzionale che individui con nettezza come ricerca industriale e sviluppo produttivo le attività dirette alla creazione di un prodotto nuovo o sensibilmente migliorato e come spese agevolabili quelle sostenute per realizzare un processo creativo, in difetto delle quali ci si troverebbe di fronte a modifiche di routine o periodiche, per le quali il costo della fase creativa sarebbe, in primo luogo, economicamente ingiustificato.

Il processo di realizzazione del campionario e delle collezioni nel settore tessile e moda, secondo diverse indagini empiriche del settore, riprese in studi teorici, si suddivide, in linea di massima, nelle seguenti cinque fasi:

- a) ricerca ed ideazione estetica;
- b) realizzazione dei prototipi;
- c) preparazione del campionario o delle collezioni;
- d) promozione del campionario;
- e) gestione del magazzino campioni.

E' evidente che, sotto il profilo della nozione di ricerca e sviluppo che abbiamo sopra esposto, mentre le attività di c) d) ed e) sono attività che non necessariamente sono collegate ad un processo di realizzazione di un prodotto nuovo, modificato o sensibilmente migliorato, le attività di cui alle lettere a) e b) sono dirette esclusivamente a tal fine; inoltre, non vi sarebbe ragione economica a sostenere i costi di tali attività se ad esse non fosse collegata l'attesa della realizzazione di un prodotto nuovo, modificato o sensibilmente migliorato che risponda ai gusti ed alle tendenze del mercato, in termini di qualità estetica e funzionale.

In conclusione, si può affermare che le attività astrattamente riconducibili alla nozione di ricerca industriale ed allo sviluppo sperimentale sono, nel settore del tessile e moda, quelle

che precedono la fase realizzativa del campionario o della collezione, e sono collegate alla fase ideativa dello stesso e della realizzazione dei prototipi.

Sono quindi agevolabili i costi sostenuti per svolgere le attività dirette alla realizzazione del contenuto innovativo di un campionario o delle collezioni e per la realizzazione dei prototipi.

In via orientativa, ma non esaustiva, si indicano le risorse impiegate:

a) lavoro del personale interno (stilisti e tecnici) impiegato nelle attività di ideazione e realizzazione dei prototipi;

b) prestazioni dei professionisti (stilisti, altri consulenti esterni,...);

c) materie prime e materiali di consumo connessi alle attività di ideazione e realizzazione dei prototipi;

d) lavorazioni esterne connesse alle attività di ideazione e realizzazione dei prototipi;

e) attrezzature tecniche specifiche (computer e software dedicato, macchinari), nella misura e per il periodo in cui sono utilizzati per l'attività di ideazione e realizzazione dei prototipi;

f) i fabbricati ed i terreni esclusivamente per la realizzazione dei laboratori utilizzati, nella misura e per il periodo in cui sono destinati alle fasi di ideazione e realizzazione del prototipi.

Si richiamano, in ogni caso, i beneficiari a porre una particolare attenzione nella rappresentazione contabile dei costi sostenuti per le attività di ideazione estetica del tessuto e del modello e per la realizzazione del prototipo, attraverso una loro puntuale misurazione, tenuto conto che, ai sensi dell'articolo 6 del Decreto, le imprese beneficiarie sono tenute a conservare tutta la documentazione utile a dimostrare *l'ammissibilità e l'effettività* degli stessi.

IL DIRETTORE GENERALE

(dott. Andrea Bianchi)