

Detassazione degli investimenti in ricerca e sviluppo, stage aziendali e fiere
Agenzia Entrate, circolare 10.05.2005 n. 20

Le detassazione prevista dall'art. 1 del [decreto legge 30 settembre 2003, n. 269](#) con riferimento alle spese per partecipazioni a fiere all'estero, di cui alla precedente lettera b), ed alle spese per la quotazione in mercati regolamentati, di cui alla precedente lettera d), è stata ritenuta incompatibile con le relative disposizioni agevolative con il mercato comune dalla Direzione Generale Concorrenza della Commissione europea.

Lo segnala l'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 20 del 10 maggio 2005, richiamando altresì l'orientamento della Corte di Cassazione (sent. n. 17564/2002) in base al quale le decisioni adottate dalla Commissione, finalizzate a verificare la compatibilità di un aiuto di Stato con il mercato comune, esplicano efficacia diretta e prevalente anche rispetto ad una norma di diritto interno collidente la quale, pertanto, va disapplicata.

Le Entrate ricordano che in virtù dell'articolo 1 del [decreto n. 269](#) è consentito "detassare" il reddito d'impresa, per un importo commisurato:

- ai "costi di ricerca e sviluppo iscrivibili tra le immobilizzazioni", nonché alle spese sostenute dalle piccole e medie imprese (PMI) che "nell'ambito di distretti industriali o filiere produttive, si aggregano in numero non inferiore a dieci, utilizzando nuove strutture consortili o altri strumenti contrattuali per realizzare sinergie nelle innovazioni informatiche" (art. 1, comma 1, lettera a));
- alle spese sostenute per "stage aziendali destinati a studenti di corsi d'istruzione secondaria o universitaria, ovvero a diplomati o laureati" (art. 1, comma 1, lettera c).

(Altalex, 12 maggio 2005)

Agenzia delle Entrate

CIRCOLARE N. 20 del 10.05.2005

Oggetto: Detassazione degli investimenti in ricerca e sviluppo e per stage aziendali - Articolo 1 del [decreto legge 30 settembre 2003, n. 269](#), convertito con modificazioni dalla legge 24 novembre 2003, n. 326

INDICE

Premessa

1 Ricerca e sviluppo

1.1 Ambito soggettivo

1.2 Ambito temporale

1.3 Ambito oggettivo

2 Sinergie nelle innovazioni per le PMI

2.1 Ambito soggettivo

2.2 Ambito temporale

2.3 Ambito oggettivo

3 Spese per stage aziendali

4 Modalità di calcolo

4.1 Spese di cui all'articolo 1, lettera a)

4.2 Limite del 20% della media dei redditi

5 Attestazione di effettività

6 Monitoraggio delle spese

7 Revoca del beneficio

8 Cumulabilità

Premessa

L'articolo 1 del [decreto legge 30 settembre 2003, n. 269](#), convertito con modificazioni dalla legge 24 novembre 2003, n. 326 (di seguito decreto n. 269), recante disposizioni urgenti per favorire lo sviluppo e per correggere l'andamento dei conti pubblici, concede ai titolari di reddito d'impresa una serie di agevolazioni miranti a stimolare la realizzazione di investimenti nella ricerca e sviluppo, a promuovere il "made in Italy" all'estero, a stimolare l'integrazione tra sistema scolastico e sistema produttivo, nonché a favorire la capitalizzazione delle imprese italiane.

Le misure agevolative introdotte rappresentano un'anticipazione del "sistema agevolativo permanente" teso a ridurre il carico fiscale dei contribuenti che sostengono "spese per l'innovazione tecnologica, la ricerca e la formazione", in armonia con quanto previsto dalla legge 7 aprile 2003, n. 80, contenente la delega per la riforma del sistema fiscale statale.

In particolare l'articolo 1 del decreto n. 269 introduce una norma agevolativa in virtù della quale è consentito "detassare" il reddito d'impresa, per un importo commisurato:

- a) ai "costi di ricerca e sviluppo iscrivibili tra le immobilizzazioni", nonché alle spese sostenute dalle piccole e medie imprese (PMI) che "nell'ambito di distretti industriali o filiere produttive, si aggregano in numero non inferiore a dieci, utilizzando nuove strutture consortili o altri strumenti contrattuali per realizzare sinergie nelle innovazioni informatiche" (art. 1, comma 1, lettera a));
- b) alle spese direttamente sostenute per la "partecipazione espositiva di prodotti in fiere all'estero" (art. 1, comma 1, lettera b));
- c) alle spese sostenute per "stage aziendali destinati a studenti di corsi d'istruzione secondaria o universitaria, ovvero a diplomati o laureati" (art. 1, comma 1, lettera c));
- d) all'ammontare delle "spese sostenute per la quotazione in un mercato regolamentato" (art. 1, comma 1, lettera d)).

La detassazione in questione - tecnicamente operata come deduzione dal reddito imponibile in sede di dichiarazione dei redditi - ripropone un meccanismo di determinazione dell'agevolazione che in parte si ispira a quello previsto dall'articolo 4 della legge 18 ottobre 2001, n. 383 (cosiddetta Tremonti-bis).

La concreta fruizione della detassazione, prevista dal richiamato articolo 1 del decreto n. 269, è tuttavia possibile unicamente per le fattispecie di cui alle precedenti lettere a) e c), relative, rispettivamente, agli investimenti in ricerca e sviluppo ed alle spese per stage aziendali.

Va segnalato, infatti, che, con riferimento alle spese per partecipazioni a fiere all'estero, di cui alla precedente lettera b), ed alle spese per la quotazione in mercati regolamentati, di cui alla precedente lettera d), la Direzione Generale Concorrenza della Commissione europea, in seguito a consultazioni intercorse con la Rappresentanza Permanente d'Italia presso l'Unione Europea, ha manifestato un orientamento negativo sulla compatibilità delle relative disposizioni agevolative con il mercato comune. In particolare, la Commissione europea, con Decisione C(2004) 4746 del 14 dicembre 2004, ha dichiarato incompatibile con il mercato europeo l'agevolazione collegata con la partecipazione alle fiere estere, obbligando l'Italia a prendere "tutti i provvedimenti necessari per recuperare presso i beneficiari gli aiuti...illegittimamente messi a loro disposizione".

Ciò in attuazione del Regolamento (CE) n. 659/1999 del Consiglio del 22 marzo 1999 recante modalità di applicazione dell'articolo 93 (ora 88) del trattato CE, secondo cui la Commissione, quando dichiara un aiuto incompatibile con il mercato comune, impone allo Stato membro interessato di adottare tutte le misure necessarie per recuperare l'aiuto dai beneficiari, compresi gli interessi maturati.

Sul punto, la Corte di Cassazione (Sentenza n. 17564 del 10 settembre 2002) ha chiarito che le decisioni adottate dalla Commissione, finalizzate a verificare la compatibilità di un aiuto di Stato con il mercato comune, esplicano efficacia diretta e prevalente anche rispetto ad una norma di diritto interno collidente la quale, pertanto, va disapplicata.

Dello stesso avviso è il Consiglio di Stato che, in due recenti pronunce (sentenze 29 gennaio 2002, n. 465 e 16 settembre 2002, n. 4658), ha statuito che, intervenuta una decisione di incompatibilità della Commissione, ogni atto adottato successivamente deve conformarsi ad essa e che, a tal fine, non è di

ostacolo la normativa interna giudicata incompatibile, benché non formalmente abrogata dallo Stato membro.

Ciò comporta il dovere di "eseguire le decisioni dell'Esecutivo comunitario da parte delle amministrazioni nazionali, in via diretta e senza necessità di recepimento della decisione nell'ordinamento interno, nonché l'imposizione degli obblighi previsti dalla decisione anche ai privati..." (cfr. Consiglio di Stati 29 gennaio 20025, n. 4658).

Per tale motivo la scrivente ritiene che l'agevolazione di cui all'articolo 1, comma 1, lettera b), del decreto legge 30 settembre 2003, n. 269 non possa essere fruita.

La stessa Decisione del 14 dicembre 2004, al punto 46, nell'affermare l'obbligo di restituzione dell'aiuto eventualmente fruito, precisa, in via incidentale e teorica, che la inammissibilità del regime di aiuti previsto all'articolo 1, comma 1, lettera b) del decreto n. 269, "non pregiudica tuttavia la possibilità che tutti o una parte degli aiuti concessi in casi individuali vengano considerati compatibili...ai sensi... del regolamento di esenzione per categoria relativo agli aiuti alle PMI".

Sul punto, l'articolo 5, paragrafo 1, lettera b), del Regolamento (CE) n. 70/2001 della Commissione del 12 gennaio 2001, relativo all'applicazione degli articoli 87 e 88 del trattato CE agli aiuti di Stato in favore delle piccole e medie imprese, prevede che "nel caso di partecipazione a fiere ed esposizioni, l'ammontare lordo dell'aiuto non deve superare il 50% dei costi aggiuntivi sostenuti per la locazione, installazione e gestione dello stand. Tale esenzione si applica solo alla prima partecipazione di un'impresa ad una determinata fiera o esposizione".

L'articolo 3, paragrafo 2, lettera b), dello stesso Regolamento (CE) n. 70/2001, inoltre, esenta lo Stato membro dall'obbligo di preventiva notifica degli aiuti qualora il relativo regime "contenga un riferimento esplicito al presente regolamento, citandone il titolo e gli estremi di pubblicazione nella Gazzetta ufficiale delle Comunità europee".

Tanto premesso, si ritiene che la previsione normativa di cui all'articolo 1, comma 1, lettera b), del decreto n. 269, in quanto genericamente riferita a tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa che sostengono spese per la partecipazione a manifestazioni fieristiche, (e non, quindi, specificamente alle PMI) non possa essere ricondotta nell'ipotesi prevista dai citati articoli 3 e 5, paragrafo 2, lettera b), del Regolamento (CE) n. 70/2001 e che, conseguentemente, la relativa agevolazione non sia suscettibile di automatica applicazione alle sole PMI.

Invero, considerata l'ampia formulazione della norma agevolativa di cui al citato articolo 1, comma 1, lettera b) - la quale, in particolare, non solo omette ogni riferimento espresso alla menzionata norma di esenzione regolamentare, ma prevede altresì una quantificazione del beneficio diversa da quella di cui al citato articolo 5, paragrafo 1, lettera b del citato Regolamento n. 70/2001 (100 per cento anziché 50 per cento delle spese) - si ritiene che la specifica detassazione relativa alle spese sostenute per la partecipazione a fiere all'estero da parte delle PMI non sia suscettibile di applicazione automatica. Tale conclusione, del tutto conforme alla disposizione comunitaria, non è in contrasto con le istruzioni al modello di dichiarazione (vedi Unico 2005-Società di capitale, pag. 50), laddove l'agevolazione in astratto prevista dal regolamento comunitario per le PMI che partecipano a fiere all'estero, è stata richiamata al solo fine di evidenziarne la differenza rispetto a quella contemplata nella norma nazionale. Con riferimento alla detassazione relativa alle "spese sostenute per la quotazione in un mercato regolamentato", di cui all'articolo 1, comma 1, lettera d), del decreto n. 269, la Commissione europea, con Decisione C/(2005) 591-fin del 16 marzo 2005, ha dichiarato tale misura incompatibile con il mercato comune, chiedendo al Governo italiano di "invitare i potenziali beneficiari del regime, entro due mesi dalla notificazione della presente decisione, a rimborsare gli aiuti".

Si ritiene, pertanto, che neppure la detassazione prevista dalla lettera d) del citato articolo 1, comma 1, possa trovare applicazione.

1 Ricerca e sviluppo

Di seguito vengono analizzate le disposizioni relative all'articolo 1, comma 1, lettera a), primo periodo, del decreto n. 269, relative all'agevolazione di carattere generale per "costi di ricerca e di sviluppo iscrivibili tra le immobilizzazioni immateriali".

1.1 Ambito soggettivo

L'agevolazione è concessa a tutti i contribuenti che, indipendentemente dalla loro natura giuridica, siano titolari di reddito d'impresa di cui al Capo VI (articoli 55 e seguenti) del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, come modificato dal decreto legislativo 12 dicembre 2003, n. 344 (TUIR).

Pertanto, possono fruire della detassazione in argomento i seguenti soggetti:

- persone fisiche esercenti attività commerciale ancorché gestita in forma di impresa familiare, comprese le aziende coniugali;
- società in nome collettivo e in accomandita semplice;
- società di armamento;
- società di fatto che abbiano per oggetto l'esercizio di attività commerciale;
- consorzi tra imprese;
- società a responsabilità limitata, per azioni e in accomandita per azioni;
- società cooperative e di mutua assicurazione;
- enti pubblici e privati, diversi dalle società, aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale;
- enti pubblici e privati, diversi dalle società, non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale, limitatamente al reddito derivante dall'attività commerciale esercitata;
- società, enti commerciali e persone fisiche non residenti nel territorio dello Stato, relativamente alle stabili organizzazioni situate nel territorio stesso, nella misura in cui l'attività di ricerca è svolta dalla stabile organizzazione.

Sono esclusi dall'agevolazione:

- le persone fisiche esercenti attività agricola entro i limiti previsti dall'articolo 32 del TUIR;
- gli enti non commerciali se non titolari di reddito d'impresa.

Sono in ogni caso esclusi dal beneficio fiscale in questione i soggetti che hanno iniziato l'attività successivamente al 2 ottobre 2003, data in cui il decreto n. 269 è entrato in vigore. Infatti, l'agevolazione, secondo quanto espressamente previsto all'articolo 1, comma 1, primo periodo, spetta esclusivamente ai "soggetti in attività alla data di entrata in vigore del... decreto" stesso.

Sul punto, conformemente a quanto chiarito nella circolare n. 90/E del 17 ottobre 2001 (relativa all'agevolazione "Tremonti-bis", di cui alla legge 17 ottobre 2001, n. 383), si osserva che la detassazione in esame non si applica alle persone fisiche titolari di reddito d'impresa, né alle società ed alle associazioni di cui all'articolo 5 del TUIR non obbligate, secondo la disciplina civilistica, alla predisposizione dell'atto costitutivo, la cui data di inizio dell'attività, desumibile dal modello di dichiarazione inizio attività ai fini IVA, sia successiva a quella di entrata in vigore della legge.

Per la verifica del predetto requisito, in relazione alle società commerciali tenute alla redazione di un atto costitutivo, deve farsi, invece, riferimento alla data di stipulazione dello stesso (cfr. risoluzione n. 93/E del 20 marzo 2002).

La norma non subordina il riconoscimento dell'agevolazione alla circostanza che i titolari di reddito d'impresa siano soggetti a particolari regimi contabili o di determinazione del reddito d'impresa.

Pertanto, sono ammessi al beneficio anche i soggetti in regime di contabilità semplificata di cui all'articolo 18 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, che determinano il reddito ai sensi dell'articolo 66 del TUIR; sono altresì ammessi 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.

Analogamente a quanto previsto per la citata agevolazione "Tremonti-bis" sono escluse dalla fruizione del beneficio le società in liquidazione alla data di sostenimento dei costi agevolabili, salvo il caso di successiva revoca della liquidazione che, determinando l'eliminazione ab origine degli effetti della liquidazione medesima, consente la fruizione del beneficio in questione.

1.2 Ambito temporale

L'articolo 1, comma 4, del decreto n. 269 prevede che "l'incentivo di cui al presente articolo si applica alle spese sostenute nel primo periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in

vigore del presente decreto".

Al riguardo, si ricorda che il decreto n. 269, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 229 del 2 ottobre 2003 - supplemento ordinario, è in vigore dal 2 ottobre 2003.

Pertanto, l'agevolazione è fruibile solo per i periodi d'imposta che hanno inizio a decorrere dal 3 ottobre 2003.

Per i contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, l'agevolazione spetta per l'esercizio 2004 con riferimento alle spese che, secondo i criteri contenuti nell'articolo 109 del TUIR, si considerano sostenute nell'esercizio stesso.

Al riguardo, si ricorda che, ai sensi delle disposizioni del richiamato articolo 109 del TUIR, le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, per i beni mobili, alla data della consegna o spedizione, per i beni immobili, al momento della stipulazione dell'atto, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale.

Gli oneri relativi alle prestazioni di servizi rilevano ai fini della determinazione dell'investimento stesso e si considerano sostenuti alla data in cui esse sono ultimate.

L'attività di ricerca e sviluppo, oltre che direttamente realizzata dal soggetto beneficiario, può, altresì, essere affidata a terzi, anche ricorrendo a contratti di appalto: in tale ipotesi i costi si considerano sostenuti alla data di ultimazione della prestazione ovvero, in caso di stati di avanzamento lavori, alla data in cui l'opera o porzione di essa, risulta verificata ed accettata dal committente: in quest'ultima ipotesi, sono agevolabili i corrispettivi liquidati nel periodo d'imposta in cui si applica l'agevolazione in base allo stato di avanzamento lavori (S.A.L.), indipendentemente dalla durata infrannuale o ultrannuale del contratto. Sul punto si rinvia a quanto precisato in più occasioni da questa Agenzia con riferimento alla disciplina del credito d'imposta per investimenti nelle aree svantaggiate ed all'agevolazione "Tremonti-bis", in particolare nelle circolari n. 41/E del 18 aprile 2001 e n. 90/E del 17 ottobre 2001.

Per le opere realizzate in economia, i relativi costi sono determinati con riferimento alle spese complessivamente sostenute nel periodo d'imposta di applicazione dell'agevolazione, avendo riguardo ai criteri di competenza di cui all'articolo 109 citato.

Il comma 2 dell'articolo 1 precisa, inoltre, che l'acconto delle imposte dirette relativo al secondo periodo d'imposta successivo a quello di entrata in vigore della norma agevolativa dovrà essere determinato "assumendo come imposta del periodo precedente quella che si sarebbe applicata in assenza delle disposizioni di cui al presente articolo".

Così, per un contribuente con il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, l'acconto per il periodo d'imposta 2005 sarà determinato sull'imposta del periodo d'imposta 2004 calcolata senza tener conto della detassazione fruita nello stesso 2004 per effetto delle disposizioni di cui al più volte citato articolo 1.

L'acconto relativo al periodo d'imposta in cui si intende fruire della predetta detassazione può essere stato calcolato, secondo il c.d. "metodo previsionale", tenendo conto del minor carico fiscale previsto per effetto della detassazione del reddito, conformemente a quanto previsto per la precedente agevolazione "Tremonti-bis".

1.3 Ambito oggettivo

La detassazione riguarda i costi di ricerca e sviluppo iscrivibili tra le immobilizzazioni immateriali. Il comma 1 dell'articolo 1, infatti, consente di escludere dalla determinazione del reddito "un importo pari al dieci per cento dei costi di ricerca e di sviluppo iscrivibili tra le immobilizzazioni immateriali; a tale importo si aggiunge il 30 per cento dell'eccedenza rispetto alla media degli stessi costi sostenuti nei tre periodi d'imposta precedenti" (per le modalità di calcolo dell'ammontare della detassazione vedi il successivo paragrafo 4).

La norma agevolativa fa riferimento ai costi di ricerca e sviluppo "iscrivibili" tra le immobilizzazioni immateriali. Si ricorda che i costi di ricerca e sviluppo possono essere distintamente classificati in:

1. costi per la "ricerca di base", sostenuti per studi, esperimenti, indagini e ricerche che non hanno una finalità precisamente definita con riferimento al processo di produzione, da considerarsi di utilità generica per l'impresa;

2. costi per la "ricerca applicata" o finalizzata ad uno specifico prodotto o processo produttivo, vale a dire l'insieme di studi, esperimenti, indagini e ricerche direttamente funzionali alla possibilità di realizzare uno specifico progetto;

3. costi per lo "sviluppo", sostenuti prima dell'inizio della produzione commerciale o dell'utilizzazione e finalizzati all'applicazione dei risultati della ricerca o di altre conoscenze possedute o acquisite in un progetto o programma per la produzione di materiali, strumenti, prodotti processi, sistemi o servizi nuovi o sostanzialmente migliorati; rientrano fra i costi di sviluppo anche quelli sostenuti per l'ideazione e la realizzazione di "prototipi" non idonei ad un utilizzo a fini commerciali, anche se relativi alla creazione di nuovi campionari e sempre che non si tratti di mere modifiche riguardanti il design dei prodotti.

Poiché soltanto i costi sostenuti per la ricerca applicata e per l'attività di sviluppo, individuati, rispettivamente alle precedenti lettere b) e c), sono suscettibili di essere capitalizzati, ne deriva che potranno concorrere alla determinazione dell'importo agevolabile esclusivamente tali tipologie di spese. Di converso, i costi sostenuti per la ricerca di base - in quanto attengono alla ricorrente operatività dell'impresa e sono, conseguentemente, interamente imputati al conto economico - sono esclusi dall'agevolazione.

I costi di ricerca applicata e di sviluppo, una volta verificata la prevista condizione di potenziale "iscrivibilità", sono agevolabili sia nell'ipotesi in cui siano contabilizzati tra i costi di esercizio sia nell'ipotesi in cui siano indicati tra gli oneri pluriennali.

Rientrano tra i costi ammissibili quelli direttamente sostenuti per la realizzazione dei progetti in attività di ricerca e sviluppo, inclusi quelli inerenti l'utilizzazione di risorse interne all'azienda e gli oneri accessori eventualmente aggiuntisi ai costi originari. Sono agevolabili, a titolo meramente esemplificativo:

- gli stipendi, i salari e gli altri costi relativi al personale impegnato nelle attività di ricerca e sviluppo;
- i costi dei materiali e dei servizi impiegati nelle attività di ricerca e sviluppo;
- l'ammortamento di immobili, impianti e macchinari, nella misura in cui tali beni sono impiegati nelle attività di ricerca e sviluppo;
- i costi indiretti, diversi dai costi e dalle spese generali ed amministrative, relativi alle attività di ricerca e sviluppo;
- gli interessi passivi sostenuti, a fronte di finanziamenti specificamente ottenuti ed utilizzati per lo svolgimento dell'attività di ricerca e sviluppo, nel rispetto dei medesimi limiti e condizioni indicati per le immobilizzazioni materiali;
- gli altri costi, quali l'ammortamento di brevetti e licenze, nella misura in cui tali beni sono impiegati nell'attività di ricerca e sviluppo.

Con riferimento agli immobili, agli impianti ed ai macchinari, nonché ad altri beni strumentali impiegati nell'attività di ricerca, si precisa che gli stessi rientrano nella previsione agevolativa anche se acquisiti mediante contratti di locazione finanziaria, stante il criterio di tendenziale equivalenza tra l'acquisizione o la realizzazione di un bene in proprio e quella effettuata tramite contratto di leasing. Poiché i beni a fecondità ripetuta impiegati nell'attività di ricerca concorrono alla determinazione dei costi per un ammontare pari all'ammortamento dell'esercizio, per i beni acquistati tramite leasing verranno computate, ai soli fini della determinazione del beneficio fiscale, le quote di ammortamento figurativo calcolate sul costo sostenuto dal concedente per l'acquisto dei beni locati, al netto delle spese di manutenzione.

Nell'ipotesi in cui i beni acquisiti in leasing siano stati contabilizzati con il c.d. "metodo finanziario" - cioè iscrivendoli tra le immobilizzazioni per un valore pari al costo d'acquisto sostenuto dalla società di leasing e rilevando in contropartita una passività di pari importo - rileveranno, ai fini agevolativi, le quote di ammortamento dedotte.

Possono fruire dell'agevolazione anche le imprese che effettuano le attività di ricerca in forma associata o aggregata (consorzi, joint venture ed altre forme di associazioni tra imprese). In tale ipotesi, i costi agevolabili direttamente sostenuti dal soggetto risultante dall'associazione o aggregazione di imprese dovranno essere ripartiti tra le imprese secondo criteri proporzionali che

tengano conto della partecipazione delle singole imprese alle spese di ricerca.

L'attività di ricerca, svolta sia in Italia che all'estero, può essere anche affidata a terzi, in particolare attraverso servizi di consulenza o mediante veri e propri contratti di appalto. Resta impregiudicata la disciplina sui prezzi di trasferimento qualora l'attività di ricerca sia svolta da altra società del medesimo gruppo.

Anche in tale ipotesi, come già precisato, le spese di ricerca applicata e di sviluppo si considerano sostenute, ai fini dell'agevolazione, alla data di ultimazione della prestazione ovvero, in caso di stati di avanzamento lavori, alla data di accettazione degli stessi.

Resta impregiudicata la necessità che i costi relativi all'attività di ricerca agevolabile, svolta in proprio ovvero affidata a terzi, siano direttamente funzionali alla realizzazione di un prodotto (bene o servizio) o processo "innovativo".

L'attività di ricerca e sviluppo oggetto dell'agevolazione deve tendere, come, peraltro, è connaturato in tale attività, verso l'innovazione di un prodotto o di un servizio.

L'innovazione "non si configura come una categoria separata" rispetto all'attività di ricerca (applicata o industriale) e di sviluppo.

In altri termini, la fruizione del beneficio è sempre legata al sostenimento di costi relativi ad attività finalizzate, attraverso l'ampliamento delle conoscenze scientifiche e tecniche, ad un risultato innovativo.

Per innovazione deve intendersi la trasformazione di un'idea in un nuovo prodotto (bene o servizio) o in un nuovo processo, attraverso l'utilizzo di un insieme strutturato di conoscenze, di tecniche, di azioni e regole utilizzabili per un fine pratico.

L'innovazione verso la quale deve tendere l'attività di ricerca agevolata può riguardare sia prodotti e processi nuovi sia rilevanti cambiamenti nella natura tecnica di prodotti e processi esistenti: essa è destinata ad essere introdotta con successo sul mercato (innovazione di prodotto) o impiegata in un processo produttivo (innovazione di processo).

Può trattarsi tanto di "innovazione radicale", nel caso in cui il prodotto o processo abbia caratteristiche significativamente diverse rispetto a quelli precedenti, quanto di "innovazione incrementale", quando, per effetto dell'attività di ricerca, si ottiene un sensibile miglioramento in termini di prestazioni superiori ovvero di costi inferiori. Il concetto di innovazione di prodotto o di processo va inteso nel senso che non deve concretizzarsi in un prodotto già noto sul mercato o di un processo già utilizzato.

Non rientrano nel novero delle spese agevolabili i costi relativi alla realizzazione di prodotti o processi che non soddisfino le caratteristiche innovative sopra descritte, ma che rappresentano un mero adattamento della tecnologia esistente alle particolari realtà aziendali.

Il descritto carattere innovativo dei costi in esame è comune anche alle attività di ricerca industriale e di sviluppo agevolabili ai sensi dell'articolo 13 del decreto legge 28 marzo 1997, n. 79, convertito con modificazioni dalla legge 28 maggio 1997, n. 140, espressamente richiamato, ai fini dell'attestazione di effettività delle spese agevolabili, dallo stesso articolo 1, comma 3, del decreto n. 269.

L'articolo 2, comma 1, del decreto interministeriale del 27 marzo 1998, n. 235, che ha approvato il "Regolamento recante le modalità e le procedure per l'attuazione di misure fiscali a sostegno dell'innovazione tecnologica nelle imprese industriali" di cui al predetto articolo 13 del decreto legge n. 79 del 1997, infatti, riferisce le agevolazioni esclusivamente alle attività rivolte:

- a) all'acquisizione di nuove conoscenze finalizzate alla messa a punto di nuovi prodotti, processi produttivi o servizi, ovvero al notevole miglioramento di prodotti e processi produttivi esistenti;
- b) alla concretizzazione delle conoscenze di cui alla lettera a), mediante le fasi di progettazione e realizzazione di progetti pilota e dimostrativi, nonché di prototipi non commercializzabili, finalizzate a nuovi prodotti, processi o servizi ovvero ad apportare modifiche sostanziali a prodotti, linee di produzione e processi produttivi purché tali interventi comportino sensibili miglioramenti delle tecnologie esistenti.

2 Sinergie nelle innovazioni per le PMI

In sede di conversione del decreto n. 269, all'articolo 1, comma 1, lettera a), dopo il secondo periodo, è stata aggiunta la seguente disposizione: "le stesse percentuali si applicano all'ammontare delle spese

sostenute dalle piccole e medie imprese, come definite dall'Unione europea, che, nell'ambito di distretti industriali o filiere produttive, si aggregano in numero non inferiore a dieci, utilizzando nuove strutture consortili o altri strumenti contrattuali per realizzare sinergie nelle innovazioni informatiche. L'efficacia delle disposizioni del precedente periodo è subordinata, ai sensi dell'articolo 88, paragrafo 3, del Trattato istitutivo della Comunità europea, alla preventiva approvazione da parte della Commissione europea".

Tale regime di aiuti è stato autorizzato dalla Commissione europea con Decisione C (2004) 4057 del 14 ottobre 2004.

Il regime di aiuti in questione, come precisato nel punto 23 della citata decisione, è conforme al Regolamento (CE) n. 70/2001 della Commissione del 12 gennaio 2001, relativo all'applicazione degli articoli 87 e 88 del Trattato che istituisce le Comunità europee (Trattato CE) agli aiuti di stato alle PMI, come modificato dal Regolamento (CE) n. 364/2004 della Commissione del 25 febbraio 2004.

2.1 Ambito soggettivo

La norma di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), terzo e quarto periodo, limitatamente a determinati soggetti, prevede una agevolazione ulteriore rispetto a quelle per ricerca e sviluppo di cui al paragrafo 1.

L'agevolazione è concessa a i titolari di reddito d'impresa, indipendentemente dalla loro natura giuridica; più in particolare, deve trattarsi di piccole e medie imprese (PMI) che:

- si aggregano in numero non inferiore a dieci nell'ambito di distretti industriali o filiere produttive, utilizzando nuove strutture consortili o altri strumenti contrattuali e
- . realizzano sinergie nelle innovazioni informatiche.

La definizione di PMI deve essere desunta dell'Allegato I del Regolamento (CE) n. 70/2001, estratto dall'allegato alla Raccomandazione 96/280/CE del 3 aprile 1996 (in G.U.C.E. n. L 107 del 30 aprile 1996).

Tale Raccomandazione è stata sostituita dalla Raccomandazione 2003/361/CE della Commissione del 6 maggio 2003 (in G.U.C.E. n. L 124 del 20 maggio 2003), le cui disposizioni, tuttavia, si applicano - ai sensi dell'articolo 3 - "a decorrere dal 1 gennaio 2005".

Considerato che il periodo di applicazione dell'agevolazione in esame stessa ha inizio in epoca anteriore al 1 gennaio 2005 (come precisato al successivo paragrafo 2.2), ai fini della medesima, dovrà farsi riferimento alla definizione di PMI contenuta nella Raccomandazione 96/280/CE.

In particolare, l'articolo 1, paragrafo 1, della citata Raccomandazione 96/280/CE precisa che le PMI "sono definite come imprese:

- > aventi meno di 250 dipendenti, e

aventi:

- o un fatturato annuo non superiore a 40 milioni di EUR, oppure - un totale di bilancio annuo non superiore a 27 milioni di EUR,
- e in possesso del requisito di indipendenza definito al paragrafo 3" dello stesso articolo 1.

Il successivo paragrafo 2, al fine di distinguerla dalla media impresa, definisce la piccola impresa "come un'impresa:

- > avente meno di 50 dipendenti, e

avente:

- o un fatturato annuo non superiore a 7 milioni di EUR, oppure - un totale di bilancio annuo non superiore a 5 milioni di EUR,
- e in possesso del requisito di indipendenza definito al paragrafo 3".

Ai sensi del paragrafo 3, il citato "requisito di indipendenza" sussiste per le imprese "il cui capitale o i cui diritti di voto non sono detenuti per il 25% o più da una sola impresa oppure, congiuntamente, da più imprese non conformi alla definizione di PMI o di piccola impresa, secondo il caso. Tale soglia può essere superata nelle due fattispecie seguenti:

- se l'impresa è detenuta da società di investimenti pubblici, società di capitali di rischio o investitori istituzionali, a condizione che questi non esercitino alcun controllo individuale o congiunto sull'impresa,
- se il capitale è disperso in modo tale che sia impossibile determinare da chi è detenuto e se l'impresa

dichiara di poter legittimamente presumere che non è detenuto per il 25% o più da una sola impresa oppure, congiuntamente, da più imprese non conformi alle definizioni di PMI o di piccola impresa, secondo il caso."

L'articolo 1, comma 1, lettera a), terzo e quarto periodo, del decreto n. 269 prevede che l'aggregazione in "nuove strutture consortili o altri strumenti contrattuali" debba avvenire nell'ambito:

- di "distretti industriali", intesi come insieme di imprese facenti parte di uno stesso settore produttivo ma ciascuna specializzata in un precisa categoria di prodotti, localizzato in un'area geografica circoscritta, tra le quali esiste un rapporto di collaborazione e, allo stesso tempo, di concorrenza. Trattasi, in sostanza, di aree territoriali locali, individuate secondo i criteri stabiliti dalla legge 5 ottobre 1991, n. 317 e dalla legge 11 maggio 1999, n. 140, caratterizzate da elevata concentrazione di imprese di piccole dimensioni ma fortemente specializzate.

- di filiere produttive, cioè un insieme di imprese che effettuano, in sequenza, le diverse lavorazioni relative alla trasformazione di determinate materie prime in un prodotto finito; in particolare, la filiera produttiva consente di articolare un determinato processo produttivo in maniera tale da sfruttare convenientemente, con riferimento a ciascuna delle fasi che, in sequenza, costituiscono tale processo, la specializzazione di ciascuna impresa in essa inserita.

La norma agevolativa prevede che simili organizzazioni di produzione, articolate mediante la suddivisione verticale e il decentramento delle diverse e sequenziali fasi di produzione, trovino formale assetto in "nuove strutture consortili o altri strumenti contrattuali".

In altri termini, deve trattarsi di consorzi, società consortili, associazioni tra imprese e aggregazioni simili, anche temporanee, di nuova costituzione.

Sono tali, in via generale, tutte le aggregazioni di imprese munite di un'organizzazione comune idonea a disciplinare, coordinare, potenziare e migliorare l'attività di produzione e di scambio.

Rientrano anche le associazioni tra imprese concorrenziali che, in forza di specifici accordi, realizzati anche nella forma di "patti di concorrenza" di cui all'articolo 2596 del Codice civile, regolamentano reciprocamente la propria attività.

Il contratto in forza del quale le diverse imprese si aggregano deve essere redatto in forma scritta. Possono partecipare all'iniziativa anche imprese non rientranti nella definizione di PMI di cui al citato regolamento comunitario, fermo restando, in ogni caso, che almeno dieci tra le imprese partecipanti siano in possesso dei requisiti soggettivi previsti.

2.2 Ambito temporale

Come già ricordato, l'articolo 1, comma 4, del decreto n. 269 prevede che "l'incentivo...si applica alle spese sostenute nel primo periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto".

La medesima indicazione è, altresì, contenuta al punto 17 della decisione con cui la Commissione europea ha autorizzato il regime; tuttavia, al successivo punto 18 della richiamata decisione si precisa che "le autorità italiane si sono impegnate a dare esecuzione all'aiuto solo previa approvazione dello stesso da parte della Commissione", in conformità a quanto contenuto:

- nell'articolo 88 del Trattato CE, secondo cui "lo Stato membro interessato non può dare esecuzione alle misure progettate prima che tale procedura abbia condotto a una decisione finale", nonché

- nell'articolo 3 del regolamento (CE) n. 659/1999 del Consiglio del 22 marzo 1999, recante le modalità di applicazione dell'articolo 88 medesimo, il quale prevede che "agli aiuti soggetti a notifica...non può essere data esecuzione prima che la Commissione abbia adottato, o sia giustificato ritenere che abbia adottato una decisione di autorizzazione dell'aiuto".

Fermo restando quanto previsto dall'articolo 1, comma 4, del decreto n. 269, secondo cui l'incentivo si applica alle spese sostenute nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 2 ottobre 2003, deve altresì evidenziarsi che l'agevolazione può trovare applicazione solo con riferimento alle spese sostenute successivamente al 14 ottobre 2004 (data di autorizzazione del regime di aiuti) dalle PMI in possesso dei requisiti previsti dalla norma.

2.3 Ambito oggettivo

La detassazione ha per oggetto le spese di ricerca e sviluppo "iscrivibili tra le immobilizzazioni

finanziarie" sostenute dalle PMI che "nell'ambito di distretti industriali o filiere produttive, si aggregano in numero non inferiore a dieci, utilizzando nuove strutture consortili o altri strumenti contrattuali per realizzare sinergie nelle innovazioni informatiche", ai sensi dell'articolo 1, comma 1, lettera a), terzo periodo.

Conformemente a quanto indicato nel precedente paragrafo 1.2 con riferimento alla detassazione per le spese di ricerca di cui al primo periodo della stessa lettera a), possono concorrere alla determinazione dell'importo agevolabile esclusivamente le spese di ricerca suscettibili di essere capitalizzate, a nulla rilevando la circostanza che siano stati effettivamente contabilizzati tra i costi di esercizio ovvero tra gli oneri pluriennali.

Al riguardo, la più volte richiamata Decisione C (2004) 4057 del 14 ottobre 2004, al punto 11, ha precisato che i costi in questione devono essere:

- "iscrivibili nello stato patrimoniale tra le immobilizzazioni immateriali";
- "imputabili alla ricerca industriale e ad attività di sviluppo precompetitive", rimanendo quindi "esclusa la ricerca fondamentale";
- "imputabili a prodotti o processi chiaramente indicati";
- "identificabili e quantificabili";
- "connessi a processi concretamente realizzabili sotto il profilo tecnico";
- "atti a produrre redditi futuri riconducibili a tali oneri".

Si ricorda che la "Disciplina comunitaria per gli aiuti di Stato alla ricerca e sviluppo" (in G.U.C.E. n. C 045 del 17 febbraio 1996) distingue tra:

- "ricerca fondamentale", intesa come attività che mira all'ampliamento delle conoscenze scientifiche e tecniche non connesse ad obiettivi industriali o commerciali;
- "ricerca industriale", ossia ricerca pianificata o indagini critiche miranti ad acquisire nuove conoscenze, utili a mettere a punto nuovi prodotti, processi produttivi o servizi o comportare un notevole miglioramento dei prodotti, processi produttivi o servizi esistenti;
- "attività di sviluppo precompetitivo", quale concretizzazione dei risultati della ricerca industriale in un piano, un progetto o un disegno per prodotti, processi produttivi o servizi "nuovi", modificati o migliorati, siano essi destinati alla vendita ovvero all'utilizzazione, compresa la creazione di un primo prototipo non idoneo a fini commerciali.

Come già ricordato e chiaramente evidenziato nella Decisione comunitaria (cfr. punto 11, lettera (a)), sono agevolabili esclusivamente i costi sostenuti per le attività di ricerca industriale e di sviluppo precompetitivo.

In altri termini, così come per la detassazione di cui al paragrafo 1 (relativa alle disposizioni dell'articolo 1, comma 1, lettera a), primo periodo) non sono agevolabili le spese relative alla ricerca di base, anche per la detassazione di cui al presente paragrafo sono escluse le spese relative all'attività che, secondo la definizione comunitaria, è denominata ricerca fondamentale. Sostanzialmente, si tratta, in entrambi i casi, di attività di ricerca che, seppure diversamente denominate, non hanno necessariamente finalità direttamente connesse ad obiettivi commerciali.

In conformità al Regolamento (CE) n. 364/2004, che contiene la disciplina degli aiuti per attività di ricerca e sviluppo svolta dalle PMI, possono essere ammesse all'agevolazione i seguenti costi e spese:

- a) spese per il personale (ricercatori, tecnici e altro personale ausiliario nella misura in cui sono impiegati nel progetto di ricerca);
- b) costi della strumentazione e delle attrezzature utilizzate per il progetto di ricerca e per la durata di questo; per i beni durevoli utilizzati in attività di ricerca rilevano i costi dell'ammortamento relativi al periodo di vita del progetto di ricerca;
- c) costo dei fabbricati utilizzati per il progetto di ricerca e per la durata dello stesso, limitatamente agli ammortamenti relativi al periodo di vita del progetto di ricerca;
- d) costi relativi ai servizi di consulenza e di servizi equivalenti, utilizzati esclusivamente nell'attività di ricerca;
- e) spese generali supplementari direttamente imputabili al progetto di ricerca;
- f) altri costi di esercizio, inclusi i costi dei materiali, delle forniture e di prodotti analoghi,

direttamente imputabili al progetto di ricerca.

La norma agevolativa prevede che le attività di ricerca siano sostenute nell'ambito delle strutture consortili descritte al precedente paragrafo 2.1 "per realizzare sinergie nelle innovazioni informatiche", individuabili quali miglioramenti ottenuti per effetto dell'attività di ricerca, effettuata nelle forme previste dalla norma, non solo in termini di maggiore produttività, ma, più in generale, di maggiore efficienza economica.

Resta inteso che, analogamente a quanto precisato in relazione alla detassazione descritta al paragrafo 1, anche l'attività di ricerca in esame deve tendere verso l'innovazione, attraverso l'ampliamento delle conoscenze scientifiche e tecniche, di un prodotto o di un servizio (per le modalità di calcolo dell'ammontare della detassazione vedi il successivo paragrafo 4). 3 Spese per stage aziendali L'articolo 1, comma 1, lettera c), del decreto n. 269 prevede la detassazione del reddito per un importo corrispondente alle "spese sostenute per stage aziendali destinati a studenti di corsi d'istruzione secondaria o universitaria, ovvero a diplomati o laureati per i quali non sia trascorso più di un anno dal termine del relativo corso di studi".

In ordine all'individuazione dei soggetti beneficiari ed all'ambito temporale di applicazione dell'agevolazione valgono, per quanto compatibili, le medesime considerazioni evidenziate nei precedenti paragrafi 1.1. e 1.2.

Più precisamente, si ricorda che:

- sotto l'aspetto soggettivo, possono fruire della detassazione per spese relative ai predetti "stage aziendali" tutti i contribuenti titolari di reddito d'impresa;
- sotto il profilo temporale, sono agevolabili le spese sostenute, secondo i criteri contenuti nell'articolo 109 del TUIR, nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 2 ottobre 2003, data di entrata in vigore del decreto n. 269.

Rilevano ai fini dell'agevolazione tutti i costi relativi alla formazione dei soggetti sopra richiamati, effettuata attraverso "stage" aziendali.

L'agevolazione non compete per la generalità degli stage, ma soltanto per quelli rivolti alle seguenti categorie di soggetti:

- studenti di corsi d'istruzione secondaria o universitaria;
- diplomati o laureati per i quali non sia trascorso più di un anno dal termine del relativo corso di studi.

Lo stage aziendale oggetto dell'agevolazione è uno strumento formativo (costituisce la fase pratica della formazione individuale) a disposizione di chi sta per uscire o è da poco uscito dalla scuola, nonché delle persone disoccupate inserite in progetti di orientamento e formazione.

Si tratta di un periodo che l'utente trascorre presso un'azienda, dove ha modo di verificare ed applicare le conoscenze acquisite durante il percorso scolastico, sviluppa ed accresce le proprie competenze ed abilità, basandosi sull'esperienza diretta ed attiva, nell'ambito di un concreto ambiente operativo.

Lo strumento formativo agevolato deve rispondere all'obiettivo di orientare gli utenti sul mercato del lavoro, attraverso il contatto diretto con le aziende, e di conoscere e valutare le capacità, le attitudini e le propensioni lavorative degli utenti, anche per un'eventuale assunzione futura.

Per la nozione di stage aziendale si deve far riferimento al decreto ministeriale 25 marzo 1998, n. 142 (pubblicato nella G.U. 108 del 12 maggio 1998), nel quale sono definiti i "tirocini formativi e di orientamento", previsti dall'articolo 18 della legge 24 giugno 1997, n. 196.

Il citato provvedimento, in particolare, individua la ratio di tali strumenti di formazione nell'esigenza di "realizzare momenti di alternanza tra studio e lavoro nell'ambito dei processi formativi e di agevolare le scelte professionali mediante la conoscenza diretta del mondo del lavoro", finalità alla quale è ispirata anche la norma agevolativa dell'articolo 1, comma 1, lettera c), del decreto n. 269 del 2003.

In analogia con le disposizioni del richiamato provvedimento ministeriale, il comma 3, ultimo periodo, dell'articolo 1 del decreto n. 269 prevede, ai fini dell'attestazione dell'effettività delle spese agevolabili, la necessità che i contratti formativi risultino da apposite convenzioni da stipulare "con gli istituti di appartenenza degli studenti".

Per quanto riguarda gli stage destinati a diplomati o laureati - quali utenti che, avendo terminato gli

studi (da meno di un anno), non hanno un istituto di appartenenza cui fare riferimento - sarà necessario, invece, che le attività formative siano svolte sulla base di apposite convenzioni stipulate per il tramite dei "soggetti promotori" di cui all'articolo 2 del più volte citato decreto ministeriale n. 142 del 1998.

Sono soggetti promotori:

- a) le agenzie per l'impiego istituite ai sensi degli articoli 24 e 29 della legge 28 febbraio 1987, n. 56, sezioni circoscrizionali per l'impiego di cui all'articolo 1 della medesima legge, ovvero le strutture, aventi analoghi compiti e funzioni, individuate dalle leggi regionali;
 - b) le università e gli istituti di istruzione universitaria statali e non statali abilitati al rilascio di titoli accademici;
 - c) i provveditorati agli studi;
 - d) le istituzioni scolastiche statali e non statali che rilascino titoli di studio con valore legale, anche nell'ambito dei piani di studio previsti dal vigente ordinamento;
 - e) i centri pubblici o a partecipazione pubblica di formazione professionale e/o orientamento nonché i centri operanti in regime di convenzione con la regione o la provincia competente, ovvero accreditati ai sensi dell'articolo 17 della legge 24 giugno 1997, n. 196;
 - f) le comunità terapeutiche, gli enti ausiliari e le cooperative sociali purché iscritti negli specifici albi regionali, ove esistenti;
 - g) i servizi di inserimento lavorativo per disabili gestiti da enti pubblici delegati dalla regione.
- Rientrano tra i soggetti promotori anche le "istituzioni formative private, non aventi scopo di lucro, diverse da quelle indicate in precedenza, sulla base di una specifica autorizzazione, fatta salva la possibilità di revoca della regione".

Sono ricompresi nell'ambito dell'agevolazione tutti i costi imputabili all'attività di formazione, teorica e pratica, effettuata nell'ambito degli stage aziendali di cui sopra.

Sono agevolabili, pertanto, i costi direttamente sostenuti per l'attività di formazione, quali, ad esempio, i costi relativi al personale docente, le spese correnti (cancelleria, abbigliamento di lavoro, ecc.), i costi dei servizi di consulenza sull'iniziativa di formazione, i costi relativi ai beni strumentali impiegati nell'attività formativa, con esclusione delle spese generali e degli oneri finanziari.

L'agevolazione compete ancorché i beni utilizzati negli stage siano impiegati anche nell'attività dell'impresa. In tal caso, il costo agevolabile sarà determinato in proporzione al rapporto tra l'effettivo utilizzo degli stessi nell'attività formativa e l'utilizzo complessivo.

Conformemente a quanto già previsto in merito all'agevolazione di cui all'articolo 4, comma 2, della legge 18 ottobre 2001, n. 383 (c.d. "Tremonti-formazione"), si ritiene che possa concorrere anche il costo del personale interno sottratto al lavoro ed impiegato nell'attività di formazione in qualità di docente o formatore.

A tal fine, dovrà tenersi conto del costo giornaliero del dipendente - determinato suddividendo la somma degli emolumenti lordi annui fissi corrisposti al dipendente in base alla sua posizione organica al momento dello svolgimento del corso, dei contributi previdenziali annuali a carico del datore di lavoro e della quota di indennità di fine rapporto maturata per il numero dei giorni lavorativi previsti dal contratto - moltiplicato per il numero dei giorni in cui il dipendente stesso è stato utilizzato nelle attività di formazione, maggiorato delle specifiche (ulteriori) indennità giornaliere spettanti (diarie, trasferte, ecc.).

Le spese per il personale al quale viene affiancato lo stagista al fine di apprendere i processi lavorativi in corso di svolgimento, non rientrano, invece, nella base agevolabile.

4 Modalità di calcolo

L'agevolazione consente di detassare il reddito d'impresa per un importo pari:

- 1) al 10% dei costi di ricerca e sviluppo iscrivibili tra le immobilizzazioni, di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a) primo periodo, come individuate nel precedente paragrafo 1, nonché al 30% dell'eccedenza di tali costi rispetto alla media degli stessi nei tre periodi d'imposta precedenti;
- 2) alle spese sostenute dalle PMI per realizzare sinergie nelle innovazioni informatiche, di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), secondo periodo, come individuate nel precedente paragrafo 2;
- 3) alle spese sostenute per stage aziendali, di cui all'articolo 1, comma 1, lettera c) e individuate al

paragrafo 3.

Poiché la norma fa riferimento all'imposizione del reddito delle imprese, quindi esclusivamente alle imposte dirette, la detassazione non si applica nella determinazione del valore della produzione, ai fini dell'imposta sulle attività produttive (IRAP).

La detassazione è operata diminuendo il reddito dell'ammontare complessivo delle spese che, ai sensi delle richiamate disposizioni dell'articolo 1, comma 1, costituiscono la base agevolabile.

L'agevolazione, calcolata al netto di eventuali contributi concessi all'impresa sulle spese ammissibili, è determinata in sede di dichiarazione dei redditi.

Per le spese indicate nel comma 1, lettera a), vale a dire le spese sostenute per attività di ricerca e sviluppo, ivi comprese quelle sostenute dalle PMI indicate nel paragrafo 2.3, l'agevolazione compete nei limiti previsti dal comma 6 dell'articolo 1, così come definiti nel paragrafo che segue.

4.1 Spese di ricerca e sviluppo cui all'articolo 1, lettera a)

Il comma 1, lettera a), dell'articolo 1 riconosce il beneficio della detassazione alle imprese che sostengono costi di ricerca e sviluppo iscrivibili tra le immobilizzazioni immateriali.

Si tratta dei costi di ricerca e sviluppo sostenuti:

a) dai soggetti titolari di reddito d'impresa indicati nel paragrafo 1.1, nonché

b) dalle PMI (come individuate nel paragrafo 2.1) che realizzano, aggregandosi "in strutture consortili o altri strumenti contrattuali", sinergie nelle innovazioni informatiche.

L'importo ammesso in deduzione dal reddito imponibile, come espressamente previsto dalla norma agevolativa si ottiene sommando:

- il 10 per cento dei costi indicati alle precedenti lettere a) e b) sostenuti nell'esercizio agevolabile e
- il 30 per cento dell'eccedenza di tali costi rispetto alla media degli stessi sostenuti nei tre esercizi precedenti.

La media dei costi di ricerca e sviluppo dei tre esercizi precedenti va calcolata tenendo in considerazione anche gli esercizi in cui non sono stati sostenuti costi di ricerca e sviluppo: conseguentemente, nell'ipotesi in cui in tutti i tre esercizi che precedono quello agevolabile non siano stati sostenuti costi di ricerca, la media sarà nulla (pari a zero) e la percentuale del 30% sarà applicabile all'intero ammontare dei costi sostenuti nell'esercizio per il quale si intende fruire della detassazione.

Per maggiore chiarezza, si fornisce il seguente esempio

Esempio 1: un contribuente con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, che nell'anno 2004 sostiene spese per ricerca e sviluppo pari ad € 180, calcola l'importo del reddito detassato le seguenti tre modalità (A, B e C), differenziate in relazione all'entità delle spese sostenute nel precedente triennio:

	Anno 2003	Anno 2002	Anno 2001	Media	Anno 2004	Quota 10%	Eccedenza su media	Quota 30%	Totale agevolazione
A	100	80	60	80	180	18	100	30	48
B	0	90	0	30	180	18	150	45	63
C	0	0	0	0	180	18	180	54	72

Per i soggetti che hanno iniziato l'attività da meno di quattro esercizi, la media dei costi è calcolata nel minor periodo che decorre dall'esercizio di costituzione e, con riferimento a quest'ultimo, i costi sono ragguagliati ad anno.

Nell'ipotesi in cui le spese agevolabili siano ripartite tra più imprese associate (consorzi, joint-venture ed altre forme di associazioni tra imprese), la misura dei costi rilevanti ai fini dell'agevolazione è determinata con riferimento alla media dei costi di ciascuna impresa partecipante, ripartendo opportunamente anche i costi sostenuti in forma associata nei tre esercizi precedenti.

Pertanto, nell'ipotesi in cui l'attività di ricerca sia condotta da più imprese consorziate dovrà procedersi al riparto dei costi tra le imprese partecipanti secondo la proporzione convenuta. Si immagini la situazione di tre imprese (A, B e C) partecipanti nella misura indicata di seguito:

	Quota partecipazione	Costi sostenuti	Costi ripartiti
Impresa A	30%		360
Impresa B	30%		360
Impresa C	40%		480
Totale consorzio		1200	

Una volta ripartiti i costi di ricerca, ciascuna impresa determinerà autonomamente l'agevolazione, tenendo conto dei valori medi relativi ai tre esercizi precedenti:

	Anno 2003	Anno 2002	Anno 2001	Media	Anno 2004	Quota10%	Eccedenza su media	Quota 30%	Totale agevolazione
Impresa A	70	50	60	60	360	36	300	90	126
Impresa B	0	0	60	20	360	36	340	102	138
Impresa C	0	50	70	40	480	48	440	132	180

Con esclusivo riferimento alle spese sostenute dalle PMI per realizzare sinergie nelle innovazioni informatiche, si precisa che, al fine di garantire l'omogeneità dei valori comparati, le spese sostenute nell'ambito delle specifiche strutture consortili di nuova costituzione, rientranti nella previsione della norma agevolativa, dovranno essere confrontate con la media dei costi sostenuti nei tre periodi d'imposta precedenti in "strutture consortili o altri strumenti contrattuali" equivalenti, sempre realizzati nell'ambito di distretti industriali o filiere produttive.

Nel caso in cui nel triennio precedente non sia stata effettuata attività di ricerca nell'ambito di "strutture consortili o altri strumenti contrattuali", la determinazione della quota di reddito detassabile (corrispondente al 30% dell'eccedenza rispetto alla media) è calcolata senza alcun confronto con i valori degli anni precedenti.

In tale ipotesi, la misura della detassazione corrispondente a tali spese sarà sempre pari al 40% delle spese sostenute:

	Anno 2004	Quota 10%	Media	Eccedenza	Quota 30%	Totale agevolazione
Spese sostenute	100	10	0	100	30	40

4.2 Limite del 20% della media dei redditi

Per i costi agevolabili di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), l'ammontare dell'agevolazione è soggetto ad un limite quantitativo per effetto di quanto disposto dal successivo comma 6 dell'articolo 1, secondo cui "il beneficio spetta nei limiti del 20 per cento della media dei redditi relativi, nel massimo, ai tre esercizi precedenti al periodo di imposta cui si applicano le disposizioni del presente articolo. Ai fini del primo periodo gli esercizi in perdita non sono presi in considerazione".

Stante il tenore letterale del disposto del comma 6, che fa riferimento agli "investimenti di cui al comma 1, lettera a)", si ritiene che il limite del 20% della media dei redditi è applicabile:

- sia alla parte di agevolazione corrispondente ai costi di ricerca e sviluppo iscrivibili tra le immobilizzazioni immateriali, di cui al precedente paragrafo 1.3;
- sia alla parte di agevolazione corrispondente alle spese effettuate dalla PMI per la realizzazione di sinergie nelle innovazioni informatiche, trattate nel precedente paragrafo 2.3.

La media dei redditi di cui al comma 6 deve effettuarsi considerando il reddito (o la perdita) d'impresa determinato secondo le norme del TUIR, riferibile al ciascuno dei tre periodi d'imposta precedenti, assunto al lordo di eventuali perdite pregresse.

Esemplificando, un contribuente che ha realizzato un reddito fiscale di € 5.000 e fruisce di una perdita riportabile di € 7.000, dovrà computare, nel calcolo del valore medio di cui all'articolo 1, comma 6, l'intero valore di € 5.000, senza tener conto degli effetti derivanti dal riporto della perdita che abbatte interamente il predetto reddito.

Il reddito fiscale è assunto senza tener conto delle variazioni in diminuzioni effettuate in applicazione di agevolazioni ed incentivi fiscali di portata temporale limitata (quali, ad esempio, l'agevolazione Tremonti-bis); ciò, in conformità agli orientamenti assunti nella circolare n. 5/E del 4 febbraio 2004. Ai fini del calcolo della media triennale, vanno esclusi gli esercizi interessati da una perdita fiscale. Ciò è confermato anche dalla relazione governativa di accompagnamento del decreto n. 269, nella quale si ipotizza che, nel caso in cui uno dei tre esercizi precedenti sia in perdita, la media dovrà essere calcolata prendendo in considerazione unicamente gli altri due esercizi (che evidenziano un reddito positivo).

Pertanto, se gli esercizi in perdita sono due, il limite quantitativo del 20% si applicherà direttamente al reddito dell'unico periodo d'imposta che, ai fini delle imposte dirette, evidenzia un risultato positivo. Se tutti i tre periodi d'imposta precedenti evidenziano una perdita fiscale, la media e il limite percentuale assumeranno un valore negativo con la conseguenza che l'agevolazione non potrà applicarsi. Si osservi, a titolo esemplificativo, la seguente tabella, relativa a diverse situazioni in cui potrebbe trovarsi un contribuente con esercizio coincidente con l'anno solare:

Esempio 2:

	Reddito 2001	Reddito 2002	Reddito 2003	Media	Limite del 20%
Caso 1	0	20	100	40	8
Caso 2	-100	-100	-200	-	-
Caso 3	0	0	0	0	0
Caso 4	0	0	90	30	6
Caso 5	-200	-300	70	70	14

Caso 1: la media dei redditi si calcola regolarmente su tre esercizi e su tale importo si determina il limite del 20% di cui al comma 6;

Caso 2: la media dei redditi non può calcolarsi, il limite non può essere applicato con la conseguenza che, come già accennato, la detassazione non può applicarsi;

Caso 3: la media dei redditi è nulla (pari a zero), pertanto sarà pari a zero anche il limite del 20% con conseguente annullamento dell'importo calcolato ai sensi del comma 1, lettera a);

Caso 4: la media dei redditi si calcola normalmente su tre anni, anche se in due di essi il reddito è nullo (pari a zero) e su tale valore si calcola il limite del 20%;

Caso 5: la media dei redditi è data dal reddito dell'unico anno (2004) in cui il risultato economico è positivo e, quindi, su tale valore si calcola il limite del 20%.

L'enunciato criterio di determinazione, in definitiva, consente di agevolare il minor valore tra la somma delle due quote che compongono la base agevolabile (10% dei costi dell'esercizio agevolabile e 30% dell'eccedenza rispetto alla media) ed il limite massimo del 20% della media dei redditi dei tre esercizi precedenti.

La seguente tabella evidenzia due ipotesi di calcolo in cui si è supposto che il limite del 20% di cui al comma 6 sia pari a 10, nell'ipotesi A, ed a 15, nell'ipotesi B.

Esempio 3:

	Anno 2001	Anno 2002	Anno 2003	Media costi (a)	Anno 2004 (b)	Quota 10% (c)	Eccedenza (b - a)	Quota 30% (d)	Somma quote (c + d)	Limite 20%	Detax
A	60	50	40	50	80	8	30	9	17	10	10
B	50	40	30	40	60	6	20	6	12	15	12

Per i soggetti che hanno iniziato l'attività da meno di quattro esercizi, la media dei redditi è calcolata nel minor periodo che decorre dall'esercizio di costituzione.

Nell'ipotesi in cui il periodo d'imposta per il quale spetta l'agevolazione si chiuda con una perdita fiscale, il beneficio della detassazione, determinando un incremento della predetta perdita, può essere fruito:

- dalle imprese in contabilità ordinaria, nel periodo d'imposta successivo e, per l'eventuale differenza,

nei successivi, ma non oltre il quinto secondo le regole di cui agli articoli 8 e 109 del TUIR;

- dalle imprese in contabilità semplificata, deducendola dal reddito complessivo dell'imprenditore del periodo d'imposta cui la detassazione si riferisce, senza possibilità di riportare l'eventuale eccedenza. Tali considerazioni valgono anche nell'ipotesi in cui l'impresa evidenzia una perdita fiscale per effetto della riduzione del reddito determinata dalla detassazione in esame.

Analogamente a quanto previsto per l'agevolazione Tremonti-bis, la deduzione spetta, come evidenziato in precedenza, anche ai soggetti che determinano il reddito con criteri forfetari.

Il limite reddituale di cui al comma 6 si applica anche nell'ipotesi in cui le spese agevolabili siano ripartite tra più imprese associate (consorzi, joint-venture ed altre forme di associazioni tra imprese): in tal caso, ciascuna impresa partecipante dovrà confrontare la quota di costi assegnata con il limite reddituale calcolato sui propri redditi dei tre periodi precedenti.

5 Attestazione di effettività

Il comma 3 dell'articolo 1 in esame richiede, ai fini della detassazione di cui al comma 1, un'apposita "attestazione di effettività delle spese sostenute", rilasciata - nelle forme previste dall'articolo 13 del decreto legge 28 marzo 1997, n. 97, convertito con modificazioni dalla legge 28 maggio 1997, n.140 - dal presidente del collegio sindacale, ovvero, in mancanza di quest'ultimo organo sociale, da un professionista iscritto nell'albo dei revisori dei conti, dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali o dei consulenti del lavoro. L'attestazione, inoltre, può essere rilasciata anche dal responsabile di un centro di assistenza fiscale (CAF).

Ai fini della attestazione, redatta facendo specifico riferimento ai costi evidenziati nel prospetto sezionale (Prospetto CT del modello di dichiarazione dei redditi Unico 2005) richiamato al comma 2-bis dell'articolo 1 in esame, la norma rinvia espressamente alla disciplina delle misure fiscali a sostegno dell'innovazione delle imprese industriali, di cui all'articolo 13 del citato decreto legge n. 79 del 1997. In particolare, le disposizioni attuative del predetto decreto legge, approvate con decreto interministeriale del 27 marzo 1998, n. 235, richiedevano che il presidente del collegio sindacale o, in mancanza, il professionista attestasse "la sussistenza delle condizioni per l'accesso alle agevolazioni". L'attestazione è necessaria al fine di dimostrare, anche a posteriori, l'effettivo sostenimento dei costi rilevanti ai fini dell'agevolazione in esame. Analogamente a quanto indicato nella circolare n. 4/E del 18 gennaio 2002 ai fini dell'agevolazione Tremonti-bis, le spese devono essere documentate, trasparenti e suddivise per voci e dovrà, altresì, essere indicato chiaramente il criterio utilizzato per la ricostruzione extracontabile. Quest'ultima condizione, peraltro, può ritenersi soddisfatta nella misura in cui tale indicazione risulti dal "prospetto sezionale" di cui all'articolo 1, comma 2-bis, del decreto n. 269 del 2003 (vedi paragrafo successivo).

Il presidente del collegio sindacale o, in mancanza, il professionista dovranno attestare, per ciascuna tipologia di costo ammissibile, la sussistenza dei requisiti per la fruizione dell'agevolazione.

Con riferimento alle spese sostenute per stage aziendali, l'ultimo periodo del comma 3 prevede che l'effettività delle spese debba essere "comprovata dalle convenzioni stipulate con gli istituti di appartenenza degli studenti, da attestazioni concernenti l'effettiva partecipazione degli stessi o da altra idonea documentazione".

Sempre con riferimento agli stage, l'effettività delle spese deve anche risultare:

- sia dalla convenzione stipulata con i soggetti promotori, precedentemente individuati ai sensi della disciplina sui "tirocini formativi e di orientamento" di cui all'articolo 18 della legge n. 196 del 1998;

- sia dalle attestazioni (quali registri di presenza, firme di frequenza,...) dai quali risulta la (nominativa) partecipazione degli utenti al tirocinio o da altra documentazione idonea a comprovare la concreta realizzazione del percorso formativo previsto.

6 Monitoraggio delle spese

Il comma 2-bis dell'articolo 1 del decreto n. 269, inserito in sede di conversione in legge, prevede, ai fini del monitoraggio degli investimenti agevolati, che "le imprese che pianificano e operano gli investimenti detassati di cui al comma 1, ne rilevano progressivamente i dati su apposito prospetto sezionale, sottoscritto dal legale rappresentante".

La norma impone, in sostanza, un sistema informativo in virtù del quale gli investimenti agevolabili siano:

1) indicati in un "prospetto sezionale", sottoscritto dal legale rappresentante, che le imprese beneficiarie terranno a disposizione dell'Amministrazione finanziaria per l'attività di controllo (vedi modelli di dichiarazione Unico 2005 - Prospetto CT);

2) comunicati, a consuntivo, mediante specifica indicazione nella dichiarazione dei redditi (vedi modelli di dichiarazione Unico 2005 - Quadro RJ).

Con specifico riferimento all'indicazione dei relativi dati a consuntivo si ricorda che la Commissione europea ha dichiarato l'incompatibilità con il Trattato CE degli incentivi fiscali relativi alla detassazione del reddito relativi alle:

"spese direttamente sostenute per la partecipazione espositiva di prodotti in fiere all'estero", di cui all'articolo 1, comma 1, lettera b) del decreto n. 269, con Decisione C(2004) 4746 del 14 dicembre 2004;

"spese sostenute per la quotazione in un mercato regolamentato", di cui all'articolo 1, comma 1, lettera d) del decreto n. 269, con Decisione C (2005) 591 fin del 16 marzo 2005.

Pertanto, in ordine alla comunicazione dei dati relativi agli investimenti agevolabili, non dovranno compilarsi, in sede di dichiarazione annuale, i righi del prospetto CT e del quadro RJ relativi alle spese indicate nei precedenti punti 1) e 2), non essendo la relativa detassazione efficace neppure con riferimento alle PMI.

L'obbligo di documentare i costi sostenuti per gli investimenti che rilevano agli effetti del calcolo del beneficio sussiste, ovviamente, anche in capo ai soggetti in regime di contabilità semplificata ed a quelli che determinano il reddito con criteri forfetari o con l'applicazione di regimi d'imposta sostitutivi.

7 Revoca del beneficio

Qualora in sede di controllo si constati la insussistenza dei presupposti dell'agevolazione - ad esempio detassazione fruita con riferimento a tipologie di costi non ammissibili ovvero calcolata per tipologie di costi non ammissibili - l'Amministrazione finanziaria provvederà alla revoca dei relativi benefici.

In tal caso il contribuente verrà chiamato a versare le imposte dovute sul maggiore reddito indebitamente non dichiarato, maggiorate di interessi e sanzioni come per legge.

8 Cumulabilità

Come già segnalato, l'agevolazione contenuta nell'articolo 1 del decreto n. 269, fatta eccezione per la norma di cui al comma 1, lettera a), ultimo periodo relativa alle "sinergie nelle innovazioni tecnologiche" per le PMI, costituisce una misura di carattere generale, destinata alla totalità dei contribuenti esercenti attività d'impresa.

La detassazione in questione, pertanto, è compatibile con altre agevolazioni riconosciute, a diverso titolo, al contribuente.

Tuttavia, nel caso di incentivi concessi (in qualunque forma) sui medesimi costi che concorrono alla formazione della "base detassabile" (importo da portare in deduzione dal reddito imponibile), tali costi saranno assunti al netto del contributo o altra forma di agevolazione fruiti per i medesimi costi.

Al contrario, l'agevolazione prevista per la PMI che, aggregandosi in strutture consortili, realizzano sinergie nelle innovazioni informatiche rientra nella definizione di aiuto di Stato di cui all'articolo 87 del Trattato. La compatibilità di altri aiuti, a diverso titolo ottenuti, con tale specifica misura dovrà valutarsi, caso per caso, in conformità alle specifiche disposizioni comunitarie sugli aiuti di Stato alla ricerca e sviluppo.

Resta inteso, ovviamente, che i costi di ricerca applicata e sviluppo rilevanti ai fini dell'agevolazione di cui al paragrafo 1 non potranno computarsi anche per determinare la parte di reddito che risulta non tassabile per effetto delle disposizioni di cui all'articolo 1, comma 1, lettera a), terzo e quarto periodo, del decreto n. 269.

(da www.altalex.it)