



CONFINDUSTRIA

Il credito di imposta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo

Art. 3, DL 23 dicembre 2013, n. 145

29 gennaio 2016

Premessa	3
1. Considerazioni introduttive e caratteristiche generali del nuovo credito d'imposta	8
1.1. I precedenti normativi	8
1.2. Le agevolazioni soppresse	11
1.3. Momento di fruizione del credito di imposta	13
1.4. Cumulo con altre agevolazioni	15
1.5. Natura dell'incentivo	22
2. Ambito soggettivo e condizione di effettuazione degli investimenti	24
2.1. I soggetti beneficiari	24
2.2. Effettuazione degli investimenti in R&S	29
3. Ambito oggettivo: le attività di ricerca e sviluppo agevolabili	40
3.1. L'individuazione delle attività ammissibili	40
3.2. Il grado dell'innovazione e i modelli del processo innovativo	46
3.3. Le modifiche introdotte dal decreto interministeriale	50
3.4. Le modifiche e i miglioramenti esclusi dalle attività ammissibili	54
4. Costi ammissibili	55
4.1. Le spese di R&S risultanti dalla contabilità e quelle ammissibili ai fini dell'agevolazione	55
4.2. Le regole comuni a tutti i costi ammissibili	60
4.3. Spese di personale	63
4.4. Spese per strumenti e attrezzature di laboratorio	69
4.5. Spese per competenze tecniche e brevetti	73
4.6. Spese per ricerca contrattuale	75
4.7. Spese di certificazione contabile	79
5. Condizioni quantitative di accesso al beneficio: volume minimo degli investimenti e superamento della media storica	81
5.1. Il volume minimo di investimenti	81
5.2. Superamento del parametro storico di riferimento	85
5.3. Il calcolo del credito di imposta	90
6. Fruizione del credito d'imposta - Trattamento fiscale e contabile	94
6.1. Modalità di fruizione del credito di imposta	94
6.2. Errata fruizione del credito di imposta	95
6.3. Trattamento fiscale e contabile del credito di imposta	99
7. Controlli e obblighi documentali	100
7.1. I controlli per la corretta determinazione del credito di imposta	100
7.2. Gli obblighi di documentazione per le imprese	102



ALLEGATI.....	113
Decreto legge 23 dicembre 2013, n. 145 – art. 3	114
Decreto 27 maggio 2015	116
Relazione illustrativa(Decreto 27 maggio 2015)	121
Comunicazione della Commissione 2014/C 198/01	124

Premessa

La Legge 23 dicembre 2014, n. 190, (cd. **Legge di Stabilità 2015**) ha introdotto una **nuova agevolazione**, nella forma di **credito d'imposta** utilizzabile esclusivamente in compensazione, a favore delle imprese che effettuano **investimenti in attività di ricerca e sviluppo**.

L'incentivo, il cui ambito temporale si estende dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 a quello in corso al 31 dicembre 2019 (nella generalità dei casi: **quinquennio 2015-2019**), è stato introdotto in sostituzione di quello programmato nell'ambito del c.d. "Piano Destinazione Italia" per il triennio 2014-2016; in particolare, si ricorda che con l'art. 3 del DL 23 dicembre 2013, n. 145, convertito dalla Legge 21 febbraio 2014, n. 9 era stato previsto un analogo credito d'imposta per gli investimenti in ricerca e sviluppo, destinato alle sole PMI (nello specifico: le imprese con fatturato annuo inferiore a 500 milioni di euro) e da finanziarsi, prioritariamente, con i fondi strutturali comunitari¹. Com'è noto, tale disciplina non è mai divenuta operante.

Sul piano formale, l'introduzione nell'ordinamento della nuova versione dell'incentivo è avvenuta con la riformulazione del contenuto di detto articolo 3, operata dall'art. 1, comma 35, della citata Legge n. 190/2014. Comunque, è il caso di osservare, tra l'originaria versione della norma agevolativa e quella attualmente in vigore non c'è alcun legame di tipo transitorio, atteso che - come evidenziato sopra - la prima versione della norma non ha prodotto alcun effetto sostanziale nel lasso di tempo in cui è rimasta in vigore (e, cioè, dal 23 dicembre

¹ Più precisamente, ai sensi del comma 1 del citato art. 3, le risorse per l'istituzione del credito d'imposta avrebbero dovuto reperirsi "A valere sulla proposta nazionale relativa alla programmazione 2014-2020 dei fondi strutturali comunitari, previa verifica della coerenza con le linee d'intervento in essa prevista ed a seguito dell'approvazione della Commissione europea" ovvero "a valere sulla collegata pianificazione degli interventi nazionali finanziati dal Fondo per lo sviluppo e la coesione e dal Fondo di rotazione di cui all'articolo 5 della legge 16 aprile 1987, n. 183."

2013 al 31 dicembre 2014).

Il nuovo credito d'imposta si differenzia, rispetto alla sua precedente versione, principalmente, per il suo carattere di **misura generale** non selettiva (e, dunque, aperta anche alle grandi imprese), per il **finanziamento diretto** con risorse statali e, soprattutto, per la sua trasformazione da incentivo soggetto a controllo (anche) preventivo a "**incentivo automatico**", vale a dire sottoposto a valutazioni solo *ex-post* da parte dell'ente erogante e, dunque, immediatamente efficace e disponibile per la generalità delle imprese.

Ma non sono solo queste le varianti apportate alla precedente versione dell'incentivo. Come si vedrà, altre significative modifiche attengono: al meccanismo di calcolo del "bonus", commisurato non più sull'incremento di spesa registrato in ciascun anno agevolabile rispetto all'anno precedente, ma (nella generalità dei casi) sull'eccedenza degli investimenti effettuati in ciascun anno agevolabile rispetto alla media storica del triennio 2012-2014; alla misura della sovvenzione, pari al 25% e con mantenimento del 50% per i costi di personale e per la c. d. "ricerca contrattuale"; al volume minimo di investimenti necessari per l'accesso al beneficio, ridotto da 50.000 a 30.000 euro; al tetto massimo del beneficio spettante (*pro-capite*) in ciascun periodo d'imposta, elevato da 2,5 a 5 mln di euro.

La base giuridica di riferimento della nuova agevolazione è stata completata dal **decreto 27 maggio 2015**, recante "**Attuazione del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo**", emanato dal Ministro dell'Economia e delle Finanze, di concerto con il Ministro dello Sviluppo Economico, in forza del comma 14 del (riformulato) art. 3 del DL 145/2013, che aveva ad essi demandato il compito di dettare le "*[...] disposizioni applicative necessarie, nonché le modalità di verifica e controllo dell'effettività delle spese sostenute, le cause di decadenza e revoca del beneficio, le modalità di restituzione del credito d'imposta*

di cui l'impresa ha fruito indebitamente.”

Come evidenziato nella circolare dell'Area Politiche Fiscali di Confindustria n. 19980 del 31 luglio 2015 in sede di primo commento della nuova agevolazione, il decreto interministeriale - per la cui emanazione peraltro, non era previsto neanche uno specifico termine - non ha, a dispetto della sua rubrica, la portata di un provvedimento attuativo in senso stretto, in grado, vale a dire, di rendere efficace una disciplina altrimenti quiescente. Anche prima dell'entrata in vigore del citato decreto 27 maggio 2015, avvenuta il 29 luglio (e cioè lo stesso giorno della sua pubblicazione in Gazzetta Ufficiale), l'agevolazione doveva ritenersi, quindi, pienamente efficace già dall'inizio del primo periodo d'imposta agevolabile, vale a dire, nella generalità dei casi, dal **1° gennaio 2015**. Pertanto, ribadendo quanto già osservato nella richiamata circolare, ai fini del calcolo del credito d'imposta per tale primo periodo, assumono rilievo anche gli investimenti effettuati (*rectius*: i cui costi, in base alle regole della competenza fiscale, si considerano sostenuti, sempre avendo riguardo all'esercizio ad anno solare) tra il 1° gennaio e il 28 luglio 2015 e, cioè, anteriormente all'entrata in vigore delle disposizioni del citato Decreto 27 maggio 2015.

Inoltre, è opportuno ribadire che il decreto interministeriale, nelle parti in cui non si è limitato semplicemente a replicare la norma primaria, ma ne ha integrato i contenuti, non assume portata innovativa; per cui, con riferimento al primo dei cinque periodi d'imposta di estensione dell'incentivo (e avendo sempre a riferimento per semplicità i soggetti con periodo ad anno solare), le integrazioni recate dal decreto interministeriale devono intendersi applicabili, senza soluzione di continuità, tanto agli investimenti effettuati tra il 29 luglio e il 31 dicembre 2015, quanto a quelli effettuati tra il 1° gennaio e il 28 luglio 2015. E analoghe considerazioni valgono anche per taluni chiarimenti

recati dalla relazione illustrativa del decreto, da considerarsi meramente esplicativi di regole già desumibili, in via interpretativa, dalla norma primaria.

Ciò ricordato, non può, tuttavia, sottacersi che solo con il decreto interministeriale e con la relativa relazione illustrativa è stata data soluzione a rilevanti questioni sostanziali, tra le quali, a titolo di esempio, quelle concernenti: l'applicabilità del beneficio anche alle imprese di nuova costituzione; l'inclusione tra i costi ammissibili delle spese per il personale non dipendente; il trattamento delle attività di ricerca e sviluppo commissionate all'interno dei gruppi societari; la data di fruizione del credito d'imposta maturato. Peraltro, anche dopo l'emanazione del decreto, non sono pochi i profili applicativi della nuova disciplina sui quali permangono ancora dubbi interpretativi, per la cui soluzione sarà necessario attendere gli ulteriori chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate.

È probabile, dunque, che in relazione al primo periodo "agevolabile" (2015) molte imprese non abbiano potuto sfruttare appieno l'opportunità rappresentata dal nuovo incentivo e che solo a partire dal secondo periodo valido (2016) esse possano programmare e realizzare gli investimenti, avendo maggiori certezze sul piano operativo.

In tale ordine di considerazioni, abbiamo già rappresentato ai Ministeri competenti e al Governo la necessità di assicurare che le risorse finanziarie stanziata a copertura dell'incentivo per ogni anno a partire dal 2015 - e che dovessero risultare inutilizzate - siano ricollocate a incremento degli stanziamenti per gli anni a seguire. Proprio in relazione all'anno 2015, peraltro, tale mancato utilizzo si è già manifestato, dato che, come vedremo, in conseguenza della scelta effettuata dal decreto interministeriale di postergare la fruizione del credito d'imposta a partire dal periodo d'imposta successivo a quello di

sua maturazione, gli **effetti di cassa** originariamente previsti per l'anno 2015 sono stati di fatto “neutralizzati”.

Ma oltre alla necessità di riallocare sugli anni successivi le risorse già stanziare, abbiamo anche sottolineato l'esigenza, in ragione dell'estrema importanza che la ricerca industriale e gli investimenti in ricerca e sviluppo in genere rivestono per l'economia e lo sviluppo del Paese, di assicurare lo stanziamento di risorse aggiuntive per rendere la misura strutturale; per ampliare la base di calcolo del credito d'imposta, quantomeno riconoscendo tra i costi ammissibili anche quelli relativi al personale tecnico addetto alle attività di ricerca e sviluppo e quelli relativi ai materiali; per semplificarne, infine, il meccanismo applicativo attraverso il riconoscimento del credito d'imposta sull'intero ammontare delle spese sostenute nel periodo e non solo sulla parte incrementale, al fine di non penalizzare le imprese che stabilmente investono nella ricerca e nello sviluppo.

Tutto ciò premesso, ricollegandoci alla richiamata circolare Area Politiche Fiscali n. 19980 del 31 luglio 2015, intendiamo svolgere un ulteriore approfondimento dei principali profili applicativi della nuova disciplina agevolativa, anche al fine di fornire indicazioni utili alla possibile soluzione dei numerosi quesiti nel frattempo sottoposti dalle imprese associate; facendo riserva di tornare sull'argomento non appena saranno emanati i chiarimenti ufficiali da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Nel seguito, nell'operare riferimento all'art. 3 del DL n. 145 del 2013, per ragioni di semplificazione espositiva, si ometterà di ripetere la formula “come modificato dall'art. 1, comma 35, della Legge n. 190 del 2014”, dovendosi sottintendere che il richiamo sia effettuato automaticamente alla versione attualmente vigente della norma agevolativa.

Segnaliamo, infine, che con la risoluzione n. 97/E del 25 novembre 2015 l'Agenzia delle Entrate ha provveduto a istituire il **codice tributo** identificativo del credito d'imposta, necessario per consentirne l'utilizzo in compensazione mediante il modello F24 (codice "6857").

1. Considerazioni introduttive e caratteristiche generali del nuovo credito d'imposta

1.1. I precedenti normativi

Sul piano storico, l'agevolazione introdotta dall'art. 3 del DL n. 145/2013 presenta molti punti di contatto con due analoghe discipline in favore degli investimenti in ricerca e sviluppo intervenute nel corso dell'ultimo decennio. Il riferimento, in primo luogo, è all'agevolazione introdotta per il triennio 2007-2009 dall'art. 1, commi 280-283, della Legge 27 dicembre 2006, n. 296 (Legge Finanziaria 2007)². Tale disciplina, come integrata dalle disposizioni attuative di cui al decreto interministeriale 28 marzo 2008, n. 76, prevedeva il riconoscimento di un credito d'imposta la cui intensità - fermo restando il limite massimo di 50 milioni di euro di costi ammissibili per ciascun periodo agevolabile - variava in funzione delle modalità di effettuazione degli investimenti. In particolare, il beneficio era attribuito in misura pari al 10% dei costi ammissibili nel caso di ricerca c.d. "*intra-muros*", cioè svolta direttamente dall'impresa (con un beneficio massimo pari, quindi, a 10 milioni per ciascun periodo); misura elevata al 40% nel caso di ricerca "*contrattuale*" o "*extra-muros*", commissionata cioè, a soggetti esterni quali Università e altri enti pubblici di ricerca senza

² Il credito d'imposta introdotto dalla citata legge n. 296 del 2006, è il caso di evidenziare, rappresentò anche il primo concreto esempio di "incentivo automatico" - vale a dire non sottoposto a controlli di valutazione *ex ante* da parte dell'ente concedente - a sostegno della ricerca (industriale) privata. In precedenza, infatti, l'intervento pubblico di sostegno in tale campo era affidato a meccanismi cosiddetti "a sportello", risalenti alla legge n. 46 del 1982, che si caratterizzavano (essenzialmente) per la valutazione preventiva da parte degli organi pubblici dei progetti da finanziare. Peraltro, è anche il caso di ricordare che già con il d. l. 30 settembre 2003, n. 69 era stata introdotta una prima agevolazione fiscale automatica - c.d. "tecno-Tremonti" - per i costi sostenuti in relazione ad attività di ricerca e sviluppo (sotto forma di ultra-deduzione percentuale dal reddito).

scopo di lucro, individuati dalla stessa norma agevolativa (con un beneficio massimo che poteva raggiungere 20 milioni di euro per ciascun periodo di imposta).

L'agevolazione introdotta dalla citata Legge n. 296 del 2006 costituiva anch'essa misura generale e, pur tuttavia, è il caso di ricordare, si caratterizzò sul piano tecnico-giuridico per il fatto che, per espressa previsione del legislatore³, non solo i suoi contenuti erano interamente mutuati dalla disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione, ma la sua stessa applicazione doveva avvenire in coerenza e in conformità con tale disciplina che, all'epoca, risultava contenuta nella Comunicazione della Commissione 2006/C 323/01⁴.

Anche il nuovo credito d'imposta, come si vedrà, presenta stretti collegamenti con la disciplina comunitaria in materia di aiuti a favore di ricerca e sviluppo, ora contenuta nella **Comunicazione della Commissione 2014/C 198/01** (che ha sostituito la precedente comunicazione del 2006 sopracitata). L'art. 3 del DL n. 145 in esame, però, non contiene più la clausola di "coerenza e conformità" al "framework" comunitario e, pertanto, in sede applicativa del nuovo credito d'imposta, l'interprete non è più vincolato, in via di principio, al necessario rispetto di tutti i criteri e limiti contenuti in detta comunicazione.

L'altro precedente cui l'odierno incentivo si ricollega è il credito d'imposta introdotto, per il **biennio 2011-2012**, dall'art. 1 del DL 13

³ In tal senso, disponevano sia il comma 280 dell'art. 1 della citata legge n. 296 del 2006 e sia, in più punti, il richiamato decreto attuativo n. 76 del 2008.

⁴ Ricordiamo che in origine, nel presupposto che la misura introdotta si configurasse come aiuto di Stato, il comma 284 del citato art. 1 della legge n. 296 del 2006 (comma poi abrogato) ne aveva subordinato l'efficacia alla previa autorizzazione della Commissione europea. Proprio in ragione di tale previsione originaria, le autorità italiane procedettero alla formale notifica della misura "per certezza giuridica" e approntato un regolamento attuativo informato alla suddetta disciplina comunitaria in materia.

maggio 2011, n. 70 (c.d. “Decreto Sviluppo”) ⁵ . Anche tale agevolazione aveva carattere di misura generale, ma si differenziava da quella del triennio 2007-2009 per l’esclusione dal suo ambito applicativo della “ricerca *intra-muros*”; per espressa scelta del legislatore, infatti, risultavano agevolabili esclusivamente gli investimenti “*in progetti di ricerca*” commissionati a Università, enti pubblici di ricerca e altri soggetti (qualificati) indicati dalla stessa disciplina. In particolare, il beneficio accordato dal citato DL n. 70 del 2011 era pari al 90% della quota degli investimenti effettuati in ciascuno dei due anni di sua applicazione, in eccedenza rispetto alla media dei corrispondenti investimenti effettuati dall’impresa nel triennio 2008-2010 (c.d. “approccio incrementale”), senza che vi fossero limiti massimi all’investimento agevolabile. La disciplina, peraltro, trovò scarsa applicazione, anche in ragione del fatto che il relativo provvedimento attuativo venne pubblicato solo nel mese di settembre 2011 e, cioè, quasi al termine del primo periodo agevolabile.

Così ricordati, in sintesi, i tratti principali dei due precedenti normativi, occorre sottolineare che il collegamento del nuovo credito d’imposta con essi non si manifesta solo sul piano delle finalità perseguite, ma, come vedremo, anche su quello dei contenuti. Per tale motivo, riteniamo che per i profili applicativi comuni possano considerarsi ancora validi, in linea generale, i chiarimenti forniti dall’Agenzia delle Entrate con i documenti di prassi emanati in occasione delle richiamate discipline: il riferimento è alle circolari nn. 46/E del 2008 e 17/E del 2009 (per quanto riguarda il credito d’imposta introdotto per il triennio 2007-2009 dalla suddetta Legge n. 296 del 2006), alla Circolare n. 51/E del 2011 (per quanto riguarda il credito d’imposta

⁵ È interessante ricordare che, anche in tale occasione l’introduzione dell’incentivo avvenne in sostituzione di un altro incentivo, del tutto simile, che si sarebbe dovuto applicare per l’anno 2011, ma che non venne mai reso operante; il riferimento è al credito d’imposta previsto dall’art. 1 comma 25 della Legge 13 dicembre 2010, n. 220, rimasto solo sulla carta per la mancata emanazione del provvedimento attuativo.

introdotto per il biennio 2011-2012 dal citato DL n. 70 del 2011) e ad altri interventi di prassi cui avremo modo di richiamarci nel corso della presente trattazione.

1.2. Le agevolazioni soppresse

Sul piano sistematico, l'art. 1, comma 35, della citata Legge n.190 del 2014 oltre a riformulare l'originaria disciplina del credito d'imposta e a riprogrammarne l'ambito temporale, ha contestualmente disposto l'eliminazione di altre due discipline agevolative e la (ri)destinazione delle relative risorse finanziarie al nuovo incentivo.

In particolare, il comma 13 del riformulato art. 3 del DL n. 145 ha stabilito, al primo periodo, che *“Le agevolazioni di cui all'articolo 24 del decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 134, e quelle previste dall'articolo 1, commi da 95 a 97, della legge 24 dicembre 2012, n. 228, cessano alla data del 31 dicembre 2014”* - e, al secondo periodo, che - *“Le relative risorse sono destinate al credito d'imposta previsto dal presente articolo”*.

Per quanto riguarda l'agevolazione prevista dall'art. 24 del DL n. 83 del 2012, si tratta del credito d'imposta per le assunzioni a tempo indeterminato di personale altamente qualificato, introdotto dal legislatore con l'obiettivo di incentivare l'occupazione stabile di profili altamente qualificati e, in tal modo, favorire indirettamente anche l'innovazione e gli investimenti in ricerca e sviluppo del Paese (così si esprimeva la relazione illustrativa al citato DL n. 83 del 2012, c. d. “Decreto Crescita”). Il credito, attribuibile in misura pari al 35% del c. d. “costo aziendale” del personale, ma nel limite massimo complessivo annuo, per ciascuna impresa, di 200.000 euro, si è reso applicabile per le assunzioni effettuate a decorrere dal 26 giugno 2012. Va, però, ricordato che le imprese aventi diritto hanno potuto attivare la procedura di richiesta del credito solo a partire dal 15 settembre

2014⁶; mentre, l'effettiva fruizione del credito, vale a dire la sua utilizzazione in compensazione, è potuta partire solo dal mese di febbraio 2015⁷.

Le finalità che si intendeva perseguire con tale misura - che nelle intenzioni originarie avrebbe dovuto assumere carattere permanente, ma la cui applicazione si è poi ristretta ai primi diciotto mesi dalla sua introduzione - vengono in qualche modo recuperate dal nuovo credito d'imposta per gli investimenti in ricerca e sviluppo; dato che in caso di "ricerca *intra-muros*", le uniche spese di personale riconosciute come costi ammissibili (e per di più con maggiorazione dell'intensità del credito dal 25% al 50%) sono proprio quelle relative all'impiego di personale altamente qualificato.

Peraltro, nel nuovo contesto agevolativo, la rilevanza delle spese per l'impiego di tale personale non è subordinata, a differenza di quanto richiesto dalla disciplina del cessato art. 24 del DL n. 83 del 2012, alla condizione dell'incremento occupazionale e neanche alla necessaria instaurazione di un rapporto di lavoro dipendente. Su tali aspetti applicativi avremo comunque modo di tornare in seguito, anche al fine di porre in evidenza i possibili punti di contatto (cumulo) tra le due discipline in relazione al primo periodo d'imposta di applicazione del nuovo credito d'imposta.

Quanto alla seconda disciplina agevolativa di cui viene disposta la cessazione degli effetti al 31 dicembre 2014, si ricorda che il comma 95 dell'art. 1 della Legge n. 228/2012 aveva stabilito, a decorrere dall'anno 2013, l'istituzione "*[...] presso la Presidenza del Consiglio dei ministri [...]*" di "*[...] un fondo per la concessione di un credito di imposta per la ricerca e lo sviluppo secondo criteri e modalità definiti di*

⁶ Data stabilita dal Decreto del Direttore Generale per gli incentivi alle imprese del 28 luglio 2014 per l'inizio della presentazione delle istanze di accesso al beneficio.

⁷ L'istituzione del codice tributo per poter fruire del credito in compensazione, infatti, è stata disposta dall'Agenzia delle Entrate solo con Risoluzione n. 18/E del 16 febbraio 2015.

concerto con il Ministero dell'economia e delle finanze e con il Ministero dello sviluppo economico, con particolare riferimento alle piccole e medie imprese [...]". Ma in realtà tale incentivo, che in base a quanto disposto dal successivo comma 96 della stessa norma avrebbe dovuto essere riservato *"[...] alle imprese e alle reti di impresa che affidano attività di ricerca e sviluppo a università, enti pubblici di ricerca o organismi di ricerca, ovvero che realizzano direttamente investimenti in ricerca e sviluppo [...]"*, non ha mai trovato alcun concreto sviluppo normativo, rimanendo, quindi, a un livello meramente programmatico; cosicché, la sua soppressione non genera alcun effetto di tipo transitorio.

Come si è detto, oltre a prevedere la cessazione al 31 dicembre 2014 delle due richiamate discipline agevolative, il citato comma 13 dell'art. 3 in esame ha anche disposto la riassegnazione delle relative risorse alla copertura del nuovo credito di imposta.

Al riguardo, per ciò che concerne la prima delle suddette agevolazioni, va ricordato che l'art. 24, comma 13, del citato DL n. 83/2012, aveva autorizzato una spesa di *"25 mln di € per l'anno 2012 e di 50 mln di € a decorrere dall'anno 2013"*; per cui, le risorse rivenienti dalla sua cessazione - e da destinare al nuovo credito di imposta - tenendo, peraltro, conto del taglio generale delle allocazioni nel frattempo intervenuto, ammontano a 36,55 mln di euro per ciascuno degli anni dal 2015 al 2019.

Per quanto concerne, invece, la seconda delle richiamate agevolazioni, va osservato come la stessa citata relazione tecnica non ricollegli alla sua cessazione alcun effetto in termini di recupero di risorse da destinare a copertura del nuovo credito d'imposta e ciò proprio in considerazione della mai avvenuta attuazione.

1.3. Momento di fruizione del credito di imposta

Il richiamo poc'anzi effettuato alla relazione tecnica al disegno di legge

di stabilità 2015, peraltro, consente di sottolineare una evidente discrasia tra le assunzioni che in essa vengono fatte con riguardo al momento a partire dal quale l'impresa avente diritto può fruire del credito d'imposta e quanto invece stabilito, sul punto, dal decreto interministeriale del 27 maggio 2015.

Stando alla relazione tecnica, che sul punto si richiama a una regola applicativa affermata dalla stessa Agenzia delle Entrate in riferimento alla precedente agevolazione del biennio 2011-2012 di cui al citato art. 1 del DL n. 70/2011, l'utilizzo in compensazione potrebbe avvenire già nel corso dello stesso periodo d'imposta di effettuazione degli investimenti e, in particolare, dalla data di realizzazione del "primo investimento incrementale"⁸.

Secondo quanto stabilito dal comma 3 dell'art. 6 del citato decreto, invece, l'utilizzo del credito d'imposta in compensazione, ai sensi dell'art. 17, DLGS 9 luglio 1997, n. 241, può avvenire solo "[...] *a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in cui i costi di cui all'articolo 4 sono stati sostenuti*"; ciò in ragione del fatto che è solo a partire da tale momento, come sottolinea la relazione illustrativa al citato decreto, che "[...] *sono noti tutti gli elementi per la determinazione del calcolo della spesa incrementale ed è, quindi, verificabile la spettanza e l'entità del credito d'imposta*".

Com'è evidente, tra le due impostazioni, l'unica rilevante è quella che trova fonte nel decreto interministeriale⁹ ed è il caso di aggiungere che l'evidenziato slittamento in avanti del termine di fruizione del credito

⁸ Si veda, al riguardo, il paragrafo 4.2 della Circolare AdE n. 51/E del 28 novembre 2011.

⁹ Naturalmente, la diversa regola su cui si basava la relazione tecnica ha comunque prodotto effetti in termini di non corretta programmazione delle risorse da destinare a copertura del credito d'imposta, in ciascuno degli anni agevolabili. A questo proposito, va ricordato che, secondo tale documento, la fruizione del beneficio già nel corso dell'anno 2015 avrebbe dovuto comportare sullo stesso anno un effetto di cassa di circa 255 mln di euro e cioè pari, sempre in base alle stime della relazione tecnica, al 70% del credito d'imposta complessivo ricollegabile al primo periodo di applicazione del beneficio, indicato in 365 mln di euro; mentre, alla luce di quanto considerato, all'anno 2015 non è ascrivibile alcun effetto di cassa. Ciò, come abbiamo già sottolineato nella premessa, rende evidente la necessità, da un lato, di riprogrammare, spostandoli in avanti, gli effetti di cassa originariamente stimati sui singoli periodi d'imposta e, dall'altro, anche di ricalcolarne l'importo dato che la percentuale del 70% stimata per la fruizione del credito d'imposta nello stesso anno di maturazione non è più in linea con il dato giuridico.

d'imposta si riflette anche sul piano dell'attività di monitoraggio che, ai sensi dell'art. 10 dello stesso decreto, il Ministero delle Finanze è chiamato ad effettuare con cadenza mensile, essendo chiaro che tale attività potrà iniziare solo a partire dal corrente mese di gennaio 2016 e tenendo conto della diversa (e più corretta) riallocazione temporale degli oneri ascritti al credito medesimo.¹⁰

1.4. Cumulo con altre agevolazioni

Come si è accennato nelle premesse, il nuovo incentivo costituisce **misura generale** ed è, quindi, potenzialmente fruibile da parte di tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa che effettuino investimenti in attività di ricerca e sviluppo agevolabili, secondo le regole dettate dalla relativa disciplina. Rinviamo al paragrafo successivo l'approfondimento di alcune problematiche relative all'individuazione dei soggetti beneficiari, preme - in questa sede - svolgere alcune considerazioni in ordine al profilo della **cumulabilità** del credito d'imposta in esame con altre agevolazioni che abbiano eventualmente ad oggetto i medesimi investimenti.

Al riguardo, occorre ricordare che, in base alle ordinarie regole, un'agevolazione costituente misura generale è di per sé potenzialmente cumulabile, sempre che non contenga espressi divieti in tal senso, con altri incentivi che abbiano ad oggetto gli stessi costi; e ciò, sia nel caso di incentivi costituenti anch'essi misure generali, sia nel caso di incentivi costituenti aiuti di Stato. L'agevolazione in esame non pone deroghe alle regole ordinarie e, pertanto, essa deve ritenersi pienamente cumulabile con altri incentivi che abbiano ad oggetto gli stessi costi, a meno che non sia la disciplina di tali altri incentivi a prevedere divieti in questo senso.

Sempre sul piano delle regole ordinariamente applicabili, occorre,

¹⁰ È il caso di rilevare, tuttavia, che l'art. 10 del decreto interministeriale continua a operare riferimento alla ripartizione temporale degli effetti di gettito adottata nella richiamata relazione tecnica e, quindi, per quanto sopra evidenziato, a dati non più coerenti con l'impostazione adottata dallo stesso provvedimento.

inoltre, ricordare che gli incentivi costituenti aiuti di Stato possono prevedere, in taluni casi, un divieto assoluto di cumulo con qualunque altro incentivo (anche se costituente misura generale), ovvero prevedere tale divieto solo con riferimento ad altri incentivi aventi anch'essi natura di aiuto; mentre, in altri casi, può essere accordato il cumulo di incentivi, ma a condizione che esso non comporti il superamento di prefissate intensità massime di aiuto. Costituisce, infine, regola generale pacificamente accettata che, in ogni caso, in presenza di più incentivi applicabili sugli stessi costi, i vantaggi derivanti dalla loro applicazione congiunta non potranno comunque superare il tetto massimo rappresentato dal costo dell'investimento effettuato.

I richiamati criteri - è il caso di ricordare - erano stati ritenuti pienamente validi dall'Agenzia delle Entrate proprio in relazione alla precedente disciplina agevolativa introdotta per il triennio 2007-2009 dalla citata Legge n. 296 del 2006, sul punto del tutto identica a quella odierna. In particolare, nella richiamata Circolare n. 46/E del 2008, muovendosi dalla natura di misura generale dell'incentivo, veniva precisato, testualmente: *“Il credito d'imposta è quindi cumulabile con altri contributi pubblici e agevolazioni salvo che le norme disciplinanti le altre misure a favore della ricerca, alla stregua di valutazioni che rientrano nella competenza degli enti eroganti, non dispongano diversamente”*. Inoltre, veniva anche precisato che *“[...] l'aliquota del credito d'imposta va applicata sul costo sostenuto, intendendosi per tale quello determinato ai sensi dell'articolo 4 del decreto ricerca al lordo del costo coperto da altri contributi pubblici o agevolazioni. In ogni caso, l'importo risultante dal cumulo non potrà essere superiore al predetto costo sostenuto”*.

L'aspetto della cumulabilità del nuovo credito d'imposta è di decisiva rilevanza poiché consente di coglierne appieno le potenzialità nella prospettiva della sua **combinazione sinergica** con altre misure di

supporto alle attività di ricerca, sviluppo e innovazione in genere. Così, l'utilizzo del credito potrebbe, ad esempio, collegarsi alla realizzazione di progetti di R&S cofinanziati da strumenti/programmi regionali, nazionali (es. bandi MIUR, MiSE, altri ministeri) ed europei (es. *Horizon 2020*, *Cosme*); si tratta, in particolare, di strumenti operativi in maggioranza fino al 2020 e la cui combinazione con il credito d'imposta in esame potrebbe, dunque, amplificare le strategie e la programmazione pluriennale degli investimenti in ricerca, sviluppo e innovazione.

L'applicazione del nuovo credito d'imposta a favore degli investimenti nelle attività di ricerca e sviluppo potrebbe, inoltre, accompagnarsi all'applicazione di altre misure agevolative concesse per finalità diverse, ma anch'esse insistenti su una delle tipologie di costi rientranti tra quelle considerate ammissibili nell'ambito del nuovo credito.

Può essere questo il caso, ad esempio, dei beni strumentali acquisiti da parte di PMI con l'agevolazione di cui all'art. 2 del DL n. 69 del 2013 – **c.d. “nuova Sabatini”** – impiegati nelle attività di ricerca e sviluppo svolte “*intra-muros*”. Al riguardo, nel segnalare che tale agevolazione, consistente in un contributo in conto interessi, è stata da ultimo prorogata al 31 dicembre 2016¹¹, ricordiamo che, in base all'art. 7, comma 1, del decreto interministeriale 27 marzo 2013 (recante le relative disposizioni attuative), il beneficio accordato da detta agevolazione è cumulabile “[...] con altre agevolazioni pubbliche concesse per le medesime spese, incluse quelle concesse a titolo de minimis secondo quanto previsto dal regolamento (CE) n. 1998/2006 della Commissione, del 15 dicembre 2006, ivi compresa la garanzia del Fondo di garanzia, a condizione che tale cumulo non comporti il superamento delle intensità massime previste dall'articolo 15 del

¹¹ Per effetto della legge di conversione 9 agosto 2013, n. 98.

regolamento GBER”.

Tale previsione del citato decreto attuativo serve, come è noto, ad assicurare il necessario rispetto delle soglie massime di aiuto fissate dal citato regolamento GBER nel caso in cui si verifichi la (potenziale) fruizione congiunta di altre agevolazioni anch'esse classificabili come aiuti di Stato; mentre non si applica nel caso in cui il potenziale cumulo riguardi un incentivo, come il credito d'imposta in esame, avente natura di misura generale.

Ma, in tema di possibile cumulo dell'agevolazione in commento con altri incentivi aventi ad oggetto beni strumentali da impiegare nelle attività di ricerca e sviluppo svolte *“intra-muros”*, l'esempio più importante è certamente quello rappresentato dalla disciplina del **c.d. “super-ammortamento”** prevista dall'art. 1, co. 91-94 della Legge 28 dicembre 2015, n. 208 (Legge di Stabilità 2016), di cui abbiamo fornito una prima descrizione nella circolare dell'Area Politiche Fiscali n. 19907 del 30 ottobre 2015 e, più di recente, nella circolare Area Politiche Fiscali n. 19929 del 23 dicembre u.s.; tale disciplina si sostanzia nel riconoscimento di una maggiorazione *“figurativa”* del costo di acquisizione di determinati beni strumentali (nuovi) rilevante in sede di determinazione delle quote di ammortamento fiscalmente deducibili dal reddito d'impresa agli effetti dell'imposta personale. Non può escludersi, infatti, che tra i beni ammessi a fruire di tale beneficio (che si traduce in definitiva in un contributo all'acquisto erogato sotto forma di ultradeducazione dal reddito di costi non effettivamente sostenuti) ci siano anche cespiti destinati ad essere impiegati in attività di ricerca e sviluppo effettuate in modalità *“intra-muros”*.

Il “super-ammortamento”

Al riguardo, la circostanza che per espressa statuizione della norma il (maggior) *“costo figurativo”* esplicherebbe effetti esclusivamente ai fini del processo di ammortamento fiscale potrebbe indurre a ritenere che la parte di ammortamento ad esso correlata non assuma rilevanza in sede di determinazione dei costi ammissibili per il calcolo del credito

d'imposta: ciò nell'assunto che a tali fini potrebbero rilevare solo i costi effettivamente sostenuti dall'impresa.

A ben guardare, però, il problema in questione andrebbe più correttamente affrontato, sul piano sistematico, ponendosi nella diversa prospettiva del coordinamento tra due misure generali e muovendo dal principio secondo cui, in assenza di espresse previsioni derogatorie, il cumulo tra di esse andrebbe sempre considerata la regola ordinariamente applicabile. In tale ottica, non sembra che alla suddetta formula normativa possa attribuirsi una così rilevante portata, dovendosi il suo significato ricondurre e confinare all'interno della disciplina del reddito d'impresa e, quindi, esplicitare un ruolo del tutto neutro ai diversi effetti agevolativi qui considerati.

Pertanto, l'eventuale esclusione della cumulabilità tra i due benefici apparirebbe inconciliabile con la diversa conclusione cui deve necessariamente pervenirsi nel caso in cui i beni strumentali impiegati nelle attività di ricerca e sviluppo siano stati acquisiti dall'impresa entro la data del 30 giugno 2015 fruendo del credito d'imposta di cui al richiamato art. 18 del DL n. 91 del 2014; ed invero, ancorché "erogate" in forme diverse, le due agevolazioni perseguono identiche finalità e consistono entrambe nella sostanza in un contributo all'acquisto di beni strumentali nuovi. Il punto, comunque, per la sua importanza, andrebbe opportunamente chiarito dai competenti organi.

Ipotesi particolare è quella che si pone in relazione al possibile cumulo dell'agevolazione in esame e di quella di cui si dispone la cessazione al 31 dicembre 2014 e, cioè, il credito d'imposta per le assunzioni di personale altamente qualificato di cui all'art. 24 del DL n. 83 del 2012. La cessazione di tale misura ha posto un problema di carattere **transitorio** in relazione al periodo d'imposta 2015 (sempre avendo a riferimento per semplicità il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare). In tale periodo d'imposta, infatti, l'agevolazione per le assunzioni di personale altamente qualificato può propagare ancora i

Credito di imposta
assunzioni personale
altamente qualificato

suoi effetti, atteso che tale disciplina prevede il riconoscimento di un credito d'imposta pari al 35% del costo aziendale sostenuto nei primi dodici mesi del rapporto di lavoro: conseguentemente, per le assunzioni di personale altamente qualificato effettuate entro il 31 dicembre 2014, è ancora possibile maturare il diritto al credito d'imposta anche per costi sostenuti nel corso del 2015 ed entro lo spirare del dodicesimo mese dalla data di assunzione.

Al contempo, nell'ipotesi di "ricerca *intra-muros*", i costi sostenuti nel corso del 2015 per lo stesso personale per cui l'impresa si trovi a beneficiare del "credito assunzioni" possono rilevare anche ai fini del calcolo del nuovo credito d'imposta "ricerca e sviluppo" (ricorrendo ovviamente le altre condizioni richieste dalla disciplina in esame).

Il problema transitorio del coordinamento delle due discipline è stato risolto, com'è noto, dallo stesso decreto interministeriale del 27 maggio 2015, che all'art. 9 ha espressamente previsto la cumulabilità dei due crediti d'imposta. Pertanto, con riferimento all'anno 2015, i costi in questione potranno sia rilevare ai fini della maturazione del diritto al "credito assunzioni", sia concorrere alla formazione del volume dei costi ammissibili rilevanti per il calcolo del nuovo "credito ricerca e sviluppo". Con l'ulteriore precisazione che, in coerenza con le sopra tracciate regole ordinarie sul cumulo tra agevolazioni, per il calcolo del beneficio assumerà rilievo, in entrambi i casi, l'intero costo aziendale sostenuto.

A parte il coordinamento con altre agevolazioni coesistenti aventi ad oggetto in tutto o in parte gli stessi costi, è importante sottolineare il collegamento del nuovo credito d'imposta con talune discipline fiscali di recente introduzione, la cui applicazione potrebbe amplificare gli effetti degli investimenti in attività di ricerca e sviluppo.

Il riferimento, in particolare, è alle disposizioni a favore delle cc.dd. "start-up innovative" introdotte dalla Legge 18 dicembre 2012 n. 221; a quelle di analoga portata a favore delle PMI innovative di cui alla

Legge 24 marzo 2015 n. 33; alla disciplina in materia di “*patent box*” introdotta dalla stessa Legge di Stabilità 2015¹².

Si tratta di strumenti tutti concorrenti al sostegno della R&S e inquadrati in un sistema già articolato e in ulteriore via di completamento; per tale motivo, è importante che le diverse misure introdotte formino oggetto di una valutazione complessiva nell’ambito della pianificazione degli investimenti dedicati.

Ad esempio, chiaramente evidenti sono i possibili collegamenti tra il credito d’imposta in R&S e le misure per le *start-up* (regime la cui proroga al 2016 è stata, di recente, autorizzata¹³) e PMI innovative, laddove si consideri che al credito d’imposta previsto per le commesse di R&S a società terze (anche partecipate ma non controllate) nel caso in cui l’impresa commissionaria sia una *start-up* o PMI innovativa partecipata andrebbe sommato il beneficio fiscale della partecipazione nella *start-up* o PMI innovativa.

*Start-up e PMI
innovative*

La misura in oggetto si pone, poi, in un rapporto sinergico con l’agevolazione sui redditi derivanti dall’utilizzo di beni immateriali (c.d. *patent box*). Esiste, infatti, un collegamento diretto tra le due misure dato che, la prima agevola gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo che costituiscono, di regola, l’attività propedeutica per la realizzazione di un bene immateriale, mentre la seconda introduce un beneficio fiscale proprio sui redditi che deriverebbero dallo sfruttamento economico dei beni immateriali così ottenuti.

Patent box

Per facilitare l’individuazione delle tante possibili sinergie tra gli strumenti - fiscali e non – Confindustria sta lavorando alla predisposizione di uno strumento che permetta una prima simulazione dell’applicazione congiunta, offrendo così un aiuto nelle scelte di investimento in una logica prospettica.

¹² Art. 1, commi 37-45, Legge 23 dicembre 2014, n. 190. Per un approfondimento sulla disciplina *patent box* si rinvia alla nostra circolare n. 19923 del 2 dicembre 2015.

¹³ Decisione SA 36866 del 14 dicembre 2015.

1.5. Natura dell'incentivo

*Contributo non
sottoposto a istanza
preventiva*

Il credito d'imposta introdotto dall'art. 3 del DL n. 145 del 2013 appartiene alla categoria delle cc.dd. **"agevolazioni fiscali automatiche"**¹⁴; cioè, degli incentivi il cui riconoscimento non è subordinato alla previa valutazione del progetto di investimento da parte dell'ente pubblico erogante e la cui determinazione è direttamente operata dall'impresa beneficiaria. Per tale categoria di agevolazioni, infatti, i controlli vengono effettuati solo "a consuntivo" da parte dall'Agenzia delle Entrate, nell'ambito delle ordinarie attività di accertamento tributario; è in tale sede, per quanto riguarda nello specifico l'incentivo in esame, che, sulla base della documentazione contabile (certificata) fornita dall'impresa, gli uffici dell'Amministrazione finanziaria verificheranno, tra l'altro, la rispondenza degli investimenti alle finalità perseguite dalla norma agevolativa, l'effettività dei costi sostenuti e la corretta applicazione del meccanismo di calcolo del beneficio. Peraltro, è anche il caso di sottolineare che la disciplina in esame neanche presuppone che gli investimenti in ricerca e sviluppo cui essa si collega vengano avviati a decorrere dal primo periodo d'imposta agevolabile, potendo il beneficio applicarsi anche in relazione a programmi o progetti d'investimento avviati in precedenza e che, ovviamente, proseguano nei periodi di vigenza del credito d'imposta.

Va, inoltre, evidenziato che l'odierna disciplina agevolativa non prevede la presentazione di un'istanza da parte dell'impresa neanche agli effetti della fruizione del beneficio, vale a dire per l'utilizzo in compensazione del credito d'imposta maturato.

Il comma 1 del citato art. 6 del decreto interministeriale, infatti, dispone

¹⁴ A stretto rigore, l'agevolazione in esame non può considerarsi alla stregua di una misura "fiscale" nell'accezione individuata nell'ambito della disciplina comunitaria in tema di aiuti. Va, infatti, considerato che l'applicazione del credito di imposta in questione in nulla muta, né la base imponibile reddituale, né il calcolo dell'imposta; trattandosi, nella sostanza di un contributo diretto agli investimenti in R&S tuttavia erogato nella forma di un credito di imposta compensabile e fruibile dall'impresa in modo automatico.

Non necessità di
istanza ai fini della
fruizione

soltanto che il credito d'imposta vada “ [...] *indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale sono stati sostenuti i costi di cui all'articolo 4*” (vale a dire i costi ammissibili).

Tale adempimento, però, non è richiesto a pena di decadenza e non individua né il momento di nascita del diritto all'agevolazione, né quello a partire dal quale l'impresa può iniziare a fruire del credito d'imposta in essa indicato. Come si è già detto, infatti, il diritto al credito d'imposta matura “semplicemente” con l'effettuazione degli investimenti agevolabili; mentre, la fruizione del beneficio, vale a dire l'utilizzo del credito stesso in compensazione, secondo quanto espressamente stabilito dallo stesso art. 6 del decreto interministeriale, può iniziare a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di sua maturazione e, quindi, anche prima della presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo di effettuazione degli investimenti (nonché prima dell'approvazione del relativo bilancio di esercizio).

Obbligo di
comunicazione in
dichiarazione

Dalle richiamate regole emerge, pertanto, che l'indicazione in dichiarazione dei redditi - effettuata attraverso la compilazione dell'apposito quadro che verrà predisposto - dei dati relativi alla determinazione del credito d'imposta spettante (tipologia e ammontare dei costi ammissibili sostenuti nel periodo d'imposta, media storica di raffronto etc.), assume una mera funzione di comunicazione del diritto al credito d'imposta spettante, ma non costituisce elemento necessario né per la sua nascita, né per la sua fruizione.

Ciò posto, non può, però, escludersi che l'impresa, successivamente alla presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di effettuazione degli investimenti, scopra di aver diritto al credito d'imposta in misura superiore a quella ivi indicata (ovvero, in ipotesi estrema, di aver erroneamente ritenuto in origine di non possedere i presupposti per il diritto al credito). In tale evenienza, qualora sia ancora pendente il relativo termine, non ci dovrebbero

essere problemi ad ammettere per l'impresa la possibilità di presentare una dichiarazione integrativa "a favore" ai sensi dell'art. 2, comma 8-*bis*, del DPR n. 322 del 1998; e ciò ancorché da tale dichiarazione integrativa non emergano correzioni in termini di imponibile o di imposta. Qualora, invece, il termine per la presentazione di tale tipo di dichiarazione sia scaduto, si pone il problema di stabilire con quale strumento l'impresa possa rettificare le indicazioni fornite nella dichiarazione originaria (ovvero far emergere per la prima volta l'esistenza del credito). A tale riguardo, dovrebbe ritenersi soluzione praticabile quantomeno quella di considerare la mancata indicazione in dichiarazione del credito effettivamente spettante alla stregua di una violazione formale e, in relazione ad essa, presentare una dichiarazione integrativa ai sensi del comma 8 del citato art. 2 del DPR n. 322 del 1998, con il pagamento della sanzione prevista per le violazioni di cui all'art. 8 del DLGS 18 dicembre 1997, n. 471. Su tali aspetti, però, sarebbe auspicabile un chiarimento da parte dei competenti organi; anche considerando che una tale problematica non riguarda solo il credito d'imposta in questione, ma tutti i crediti d'imposta utilizzabili esclusivamente in compensazione e per i quali anche sia richiesto l'obbligo dell'indicazione in dichiarazione dei redditi (si pensi, in proposito, allo stesso problema che si è posto in relazione al credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali Ateco 28 di cui al già citato art. 18 del DL n. 91 del 2014). Senza escludere, peraltro, l'opportunità di un intervento di tipo legislativo - o anche solo regolamentare - che disciplini in modo uniforme la materia.

2. Ambito soggettivo e condizione di effettuazione degli investimenti

2.1. I soggetti beneficiari

Il comma 1 dell'art. 3 del DL n. 145 del 2013 dispone che il credito

d'imposta per gli investimenti nelle attività di ricerca e sviluppo agevolabili è attribuito a tutte le imprese “ [...] *indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano nonché dal regime contabile adottato...*”.

Sulla base di tale ampia formula normativa - e in coerenza con il carattere di misura generale dell'agevolazione - devono annoverarsi tra i potenziali destinatari del credito d'imposta non solo **tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa** agli effetti delle imposte sul reddito, quali che siano il settore di attività, le dimensioni e la localizzazione territoriale dell'impresa, ma più in generale tutti i soggetti che assumano veste di imprenditori. L'ambito soggettivo comprende, dunque, anche le **stabili organizzazioni** nel territorio dello Stato di imprese non residenti, in relazione agli investimenti agevolabili di pertinenza delle stesse stabili organizzazioni; nonché, deve ritenersi, gli **enti non commerciali**, in relazione agli investimenti in attività di ricerca e sviluppo da essi effettuati nell'ambito dell'attività commerciale eventualmente esercitata. Comprende, inoltre, anche le **imprese agricole** che agli effetti fiscali determinino il reddito agrario su base catastale ai sensi dell'art. 32 del TUIR.

Imprese neo-costituite

Va poi precisato che l'accesso al beneficio è consentito anche alle **imprese neo-costituite**, la cui nascita, vale a dire, avvenga proprio nel corso di uno dei periodi d'imposta agevolabili, a partire dal 2015. La precisazione si rende opportuna poiché, prima dell'emanazione del decreto interministeriale del 27 maggio 2015, su tale punto erano sorte delle incertezze legate al meccanismo di calcolo del credito d'imposta, basato sul c.d. “approccio incrementale” e, quindi, sulla necessità, per il riconoscimento del beneficio, che il volume d'investimenti effettuati nel periodo d'imposta agevolabile “ecceda” quello ordinariamente realizzato dall'impresa negli anni precedenti: in particolare, come si vedrà, il parametro “storico” con cui confrontare l'ammontare dei nuovi investimenti viene individuato dalla norma nella media degli

investimenti effettuati nel triennio 2012-2014 ovvero, in caso di imprese attive da meno di tre anni, nel biennio 2013-2014 o nel solo anno 2014. Orbene, l'impossibilità di verificare nei confronti delle imprese di nuova costituzione la "condizione di incrementalità" degli investimenti, pur in assenza di un'espressa previsione che circoscrivesse l'ambito applicativo alle sole imprese già "esistenti" alla data di entrata in vigore della disciplina agevolativa, poneva comunque in dubbio l'accesso al beneficio da parte delle nuove imprese.

L'incertezza, come abbiamo evidenziato nella richiamata circolare Area Politiche Fiscali n. 19980 del 31 luglio 2015, è stata rimossa in occasione dell'emanazione del decreto interministeriale, attraverso un chiarimento interpretativo contenuto nella relativa relazione illustrativa. In tale documento, infatti, a commento delle disposizioni recate dall'art. 5 del decreto, concernente le modalità di calcolo del beneficio, muovendo dalla constatazione che *"[...] la media di riferimento individuata dalla norma primaria per il calcolo della spesa incrementale resta fissa, poiché ancorata ai periodi d'imposta 2012-2014 [...]"*, viene fatta discendere l'implicazione che *"[...] per le imprese costituite successivamente al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2014, la media di riferimento non potrà che essere pari a zero, in quanto anch'essa andrà calcolata con riferimento ai costi sostenuti nei periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015"*. In tal modo, è stato confermato non solo che l'applicabilità del beneficio alle imprese di nuova costituzione doveva già implicitamente desumersi dall'assenza nella norma primaria di una previsione di segno contrario, ma anche che non era necessario approntare per tali imprese un "adattamento" del meccanismo incrementale all'interno del quinquennio di estensione temporale del beneficio. Pertanto, l'ammontare degli investimenti effettuati da tali nuove imprese in ciascuno degli anni agevolabili, costituisce per intero

“eccedenza agevolabile” (fermo restando comunque anche per esse il rispetto del volume minimo dei 30.000 euro di investimenti per l’accesso al beneficio nei singoli periodi agevolabili). L’impostazione adottata appare coerente con la finalità principale della disciplina che è quella di incentivare a livello di sistema l’incremento della spesa per investimenti in ricerca e sviluppo; in tale ottica, pertanto, appare logico che le imprese già esistenti siano premiate solo per gli “investimenti aggiuntivi” rispetto a quelli normalmente effettuati in precedenza e che, invece, le imprese neo-costituite siano premiate per l’intero ammontare degli investimenti effettuati. Senza considerare, comunque, che una diversa soluzione si sarebbe posta in contraddizione con quella affermata in via interpretativa dall’Agenzia delle Entrate (cfr. la Circolare n. 51/E del 28 novembre 2011, par. 1) in sede di applicazione della precedente agevolazione di cui al citato DL n. 70 del 2011; anche in quel caso, si ricorda, veniva agevolata solo la parte dei nuovi investimenti eccedente quelli effettuati in anni precedenti (nello specifico: media degli investimenti effettuati nel triennio 2008-2010) e, inoltre, non erano dettate regole espresse per le imprese di nuova costituzione (cioè costitutesi nel corso del biennio agevolabile 2011-2012).

Come si è visto, infine, il citato art. 3 in esame dispone che ai fini dell’attribuzione del credito d’imposta è irrilevante anche il “regime contabile adottato”; ciò significando, in particolare, che la tenuta della contabilità ordinaria non costituisce condizione di accesso alla disciplina agevolativa che, dunque, potrà essere applicata anche dalle **imprese in contabilità semplificata** che determinino il reddito ai sensi dell’art. 66 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR) e, in via di principio, anche dalle imprese che applichino regimi forfettari. Naturalmente, restano fermi, nei confronti di tutte le imprese, gli obblighi di documentazione dei costi sostenuti e gli altri oneri formali imposti dalla disciplina stessa agli effetti dei successivi controlli.

*Imprese in contabilità
semplificata*

Società di comodo e in perdita sistematica

Nello stesso ordine di considerazioni, va osservato che, in assenza di specifiche limitazioni, è irrilevante anche la circostanza che all'impresa si rendano applicabili discipline speciali di determinazione del reddito d'impresa. In particolare, deve ritenersi che il potenziale accesso al beneficio sia garantito anche alle cc.dd. **"società di comodo"** e, cioè, alle società cui nei periodi d'imposta di applicazione del beneficio si renda (eventualmente) applicabile la particolare disciplina di determinazione del reddito prevista dall'art. 30 del DLGS n. 724 del 1994. Analogamente, l'accesso alla disciplina agevolativa deve ritenersi garantito alle c.d. **"società in perdita sistematica"**, di cui all'art. 2, comma 36-*decies*, del DL n. 138 del 2011. In entrambi i casi, infatti, l'applicazione dei richiamati regimi di determinazione del reddito d'impresa non è incompatibile, in via di principio, con la contemporanea fruizione di misure agevolative e, allo stesso tempo, l'eventuale acquisizione dello *status* di società di comodo o di società in perdita sistematica in nulla interferirebbe con la scelta da parte dell'impresa di effettuare investimenti in attività di ricerca e sviluppo agevolabili; del resto, sembra il caso di osservare, è lo stesso meccanismo che presiede alla determinazione dei cc.dd. "ricavi presunti" ad assegnare rilevanza ai costi di ricerca e sviluppo (ove iscritti nell'attivo del bilancio), annoverandoli nella categoria residuale delle "altre immobilizzazioni".

Imprese in difficoltà

Da ultimo, appare opportuno precisare che nell'ambito applicativo della disciplina devono ritenersi senz'altro ricomprese le società (non finanziarie) che, secondo la prassi comunitaria¹⁵ in materia di aiuti di Stato, sarebbero qualificabili come **imprese in difficoltà**. Per la verità, non costituendo l'agevolazione in esame regime di aiuto, ma misura generale, tale precisazione potrebbe apparire superflua; ma è stato

¹⁵ Si veda al riguardo il punto 20 della comunicazione della Commissione europea in materia di "Orientamenti comunitari sugli aiuti di Stato per il salvataggio e la ristrutturazione di imprese non finanziarie in difficoltà" (2014/C 249/01).

fatto notare che anche la precedente disciplina agevolativa introdotta per il triennio 2007-2009 dalla richiamata Legge n. 296 del 2006 costituiva misura di carattere generale e, ciò nonostante, le imprese così qualificate secondo i criteri comunitari furono escluse dall'accesso al beneficio. Per fugare ogni incertezza su tale punto, dunque, è bene sottolineare i motivi per cui l'esclusione in parola non può in alcun modo essere ripetuta nel nuovo contesto normativo. Al riguardo, va osservato che nella precedente disciplina l'esclusione delle "imprese in difficoltà" secondo la definizione comunitaria era affermata espressamente dal decreto attuativo (cfr. art. 1 del decreto 28 marzo 2008, n. 76); ma tale esclusione, ancorché discutibile nel contesto applicativo di una misura generale, poteva comunque accettarsi nell'ottica di una rigorosa interpretazione della clausola di "conformità e coerenza" con la disciplina comunitaria in materia di aiuti alla ricerca, sviluppo e innovazione che il legislatore dell'epoca decise di apporre alla precedente agevolazione. L'odierna agevolazione, invece, come abbiamo evidenziato nel paragrafo 1.1, non contiene tale clausola di (stretta) "conformità e coerenza" con la disciplina comunitaria e, pertanto, in assenza di espresse previsioni di segno contrario, la circostanza che la società che effettua gli investimenti possa essere ritenuta "impresa in difficoltà" ai sensi della disciplina comunitaria e in quanto tale non suscettibile, in via di principio, di ricevere aiuti di Stato, non può determinare alcun divieto di accesso al beneficio.

2.2. Effettuazione degli investimenti in R&S

Come si è detto, in base all'art. 3 in rassegna, il credito d'imposta è riconosciuto alle imprese che, in uno (o più) dei periodi ricompresi nell'ambito temporale di valenza del regime agevolativo, "**effettuano investimenti**" nelle attività di ricerca e sviluppo agevolabili individuate dalla norma al successivo comma 4 e sempre che, beninteso, ricorrano gli altri requisiti richiesti dalla disciplina.

Prima ancora di entrare nella tematica concernente la nozione di investimento agevolabile e, cioè, di definire le attività di ricerca e sviluppo rilevanti, appare opportuno soffermarsi sul significato di tale locuzione, al fine di precisare ulteriormente l'ambito dei soggetti "investitori" che possono beneficiare del credito d'imposta.

Al riguardo, deve ritenersi che nel contesto della disciplina in esame, l'effettuazione di investimenti in ricerca e sviluppo non può che stare ad indicare la destinazione da parte dell'impresa di risorse finanziarie necessarie per il sostenimento dei relativi costi, con conseguente assunzione: da un lato, dei **rischi** di un eventuale esito negativo delle attività di ricerca (quindi, della "perdita" delle risorse così impiegate) o anche solo di un insuccesso commerciale dell'investimento ovvero inferiore alle attese; con l'acquisizione, dall'altro, del diritto a fruire dei **benefici** economici ritraibili dall'utilizzo e dallo sfruttamento diretto o indiretto dei risultati ottenuti in esito alle stesse attività di ricerca e sviluppo.

Considerata, inoltre, la natura delle attività aziendali incentivate, diversamente da quanto avverrebbe nel caso di un'agevolazione che avesse ad oggetto investimenti in beni strumentali materiali (finalizzata quindi al rinnovo degli apparati produttivi), non necessariamente gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo debbono tradursi nell'iscrizione in bilancio di una "immobilizzazione immateriale"; potendo consistere gli "investimenti agevolabili" semplicemente nel sostenimento di costi interamente imputabili al conto economico dell'esercizio di competenza, come sempre avviene, del resto, nel caso della c.d. "ricerca di base". E in proposito, è subito il caso di precisare che, comunque, il riconoscimento del credito d'imposta non solo non è subordinato all'effettuazione di investimenti che si traducano in costi capitalizzabili, ma neanche dovrebbe dipendere, in sede di eventuale controllo dei requisiti di accesso al beneficio, dalla verifica da parte degli uffici dell'Amministrazione finanziaria della

corretta classificazione in bilancio dei costi in questione; essendo esclusivamente rilevante, ai fini della spettanza del “bonus”, che l’impresa abbia sostenuto - e debitamente documentato - costi (rientranti tra quelli c. d. “ammissibili”) per attività di ricerca e sviluppo rispondenti alle finalità e alle definizioni previste dalla disciplina agevolativa e che abbia correttamente applicato il meccanismo di calcolo dell’agevolazione¹⁶.

Ciò chiarito, va anche precisato che ai fini del diritto all’agevolazione non è necessario che l’impresa, oltre ad “effettuare” investimenti (nel senso sopra precisato) in attività di ricerca e sviluppo, esegua anche (direttamente) tali attività. Si è visto, infatti, che l’agevolazione spetta tanto nel caso della c.d. “ricerca *intra-muros*” (vale a dire svolta “in economia” presso proprie strutture o comunque con organizzazione propria), quanto nel caso della c.d. “ricerca *extra-muros*” o “ricerca contrattuale” (svolta tramite appalto affidato a un qualificato soggetto esterno); sotto questo profilo, l’odierna agevolazione ripete lo schema della disciplina prevista dalla richiamata Legge n. 296 del 2006 per il triennio 2007-2009, mentre si differenzia da quella prevista dal richiamato DL n. 70 del 2011 per il biennio 2011-2012 che, invece, come si è prima ricordato, considerava agevolabile soltanto la “ricerca contrattuale”.

Rinviando ai successivi paragrafi l’esame delle regole applicabili nelle due diverse fattispecie e osservando che, naturalmente, nulla impedisce alla singola impresa di effettuare gli investimenti sia svolgendo direttamente le attività di ricerca e sviluppo, sia commissionandole a terzi soggetti, preme subito rilevare che in via di principio, tanto nel caso di “ricerca *intra-muros*” e tanto nel caso di

¹⁶ È il caso di ricordare, peraltro, che il tema della rilevazione contabile dei costi in questione è uno di quelli al centro del processo di revisione della disciplina civilistica del bilancio di esercizio a seguito dell’attuazione della direttiva modernizzazione. In particolare, ricordiamo che secondo i principi contabili internazionali solo i costi relativi alle attività di sviluppo sperimentale possono essere capitalizzati; mentre non sono considerati capitalizzabili sia i costi della ricerca di base e sia i costi della ricerca applicata.

“ricerca contrattuale”, nessuna limitazione di carattere **territoriale** viene posta dalla norma agevolativa in ordine al luogo di esecuzione delle attività di ricerca e sviluppo o in ordine al luogo di residenza del soggetto cui è commissionato lo svolgimento delle attività (fatta eccezione, come si dirà, per il caso di ricerca commissionata ad altre imprese).

Ricerca intra-muros

Pertanto, in caso di “ricerca *intra-muros*”, non è necessario che le strutture dell’impresa presso le quali sono svolte le attività agevolabili siano situate nel territorio dello Stato, potendo ben configurarsi l’ipotesi in cui il laboratorio (o altra struttura fisica) a ciò preposta costituisca una stabile organizzazione dell’impresa beneficiaria del credito d’imposta o comunque un suo insediamento estero. Ciò, peraltro - è il caso di osservare - appare del tutto coerente con le caratteristiche intrinseche di un’agevolazione avente ad oggetto investimenti in “beni” immateriali (intangibili), per la quale l’apposizione di una condizione di territorialità, comunque la si voglia intendere, parrebbe difficilmente configurabile. Si potrebbe dire, in altri termini, che agli effetti dell’agevolazione in esame, l’elemento territoriale rilevante è virtualmente rappresentato dal bilancio dell’impresa beneficiaria del credito d’imposta: è la rilevazione in tale documento dei costi sostenuti per le attività di ricerca e sviluppo che, per così dire, “certifica” allo stesso tempo la loro configurazione di investimenti e la loro incidenza sul patrimonio, essendo, invece, del tutto indifferente che il luogo in cui le attività di ricerca e sviluppo sono state svolte sia situato in Italia o all’estero. Analogamente, in caso di investimenti effettuati tramite **appalto**, non assume alcuna rilevanza il luogo di esecuzione delle attività di ricerca e sviluppo commissionate e neanche il fatto che il soggetto commissionario sia fiscalmente residente in Italia o all’estero. Su questo specifico punto, però, la disciplina pone un’eccezione; come vedremo, infatti, nel caso di “ricerca contrattuale” commissionata ad altre imprese, è necessario

Ricerca extra-muros

che l'impresa commissionaria sia residente in uno Stato UE o aderente al SEE o in un Paese che consente adeguato scambio di informazioni.

Va, altresì, evidenziato che l'applicazione del beneficio non presuppone che i costi dell'investimento nelle attività di ricerca e sviluppo siano sostenuti interamente da una sola impresa. Ben può avvenire, infatti, soprattutto in relazione a progetti di rilevante impegno finanziario o di particolare complessità, che più imprese condividano i rischi e i costi dell'investimento complessivo. In questi casi, è chiaro che ciascun soggetto partecipante all'investimento applicherà in modo autonomo l'agevolazione, avendo a riferimento la quota dei costi di sua competenza rilevati in bilancio.

*Consorzi e reti
d'impresa*

Proprio con riguardo alla situazione in cui l'investimento nelle attività di ricerca e sviluppo viene condiviso tra più imprese, è opportuno svolgere subito alcune ulteriori considerazioni in relazione all'applicazione della disciplina del credito d'imposta nei confronti dei **consorzi** e delle **reti d'impresa**.

Per meglio inquadrare il tema, occorre ricordare che la versione originaria dell'art. 3 del DL n. 145 del 2013, al comma 2, dedicava a tali fattispecie due specifiche disposizioni che non risultano più riprodotte nella nuova formulazione della norma agevolativa. In particolare, il secondo e terzo periodo del comma 2 dell'art. 3 in versione originaria disponevano testualmente che: *“Sono destinatari del credito d'imposta di cui al presente articolo anche i consorzi e le reti di impresa che effettuano le attività di ricerca, sviluppo e innovazione. In questi casi, l'agevolazione è ripartita secondo criteri proporzionali, che tengono conto della partecipazione di ciascuna impresa alle spese stesse”*.

Chiaro - o quantomeno intuibile - appariva l'intento perseguito dal legislatore con tali previsioni. Stabilendo che tra i destinatari dell'agevolazione dovessero ricomprendersi **“anche”** i consorzi e le

reti d'impresa che **“effettuano le attività di ricerca e sviluppo”** e che, ciò nonostante, il credito d'imposta fosse comunque attribuito alle singole imprese in proporzione alle rispettive quote di partecipazione alle spese, significava, infatti, fare in modo: da un lato, che la verifica del raggiungimento della quota minima di investimenti per l'accesso al beneficio (soglia che risultava fissata in origine a 50.000 euro e che ora è ridotta a 30.000 euro) avvenisse direttamente (e unitariamente) in capo al consorzio o alla rete d'impresa e, dall'altro, che il beneficio fosse poi fruito dalle singole imprese effettive **“titolari”** dei costi e dei rischi dell'investimento.

Come si è detto, l'attuale versione dell'art. 3 del DL n. 145 del 2013 non reca più specifiche disposizioni per il trattamento dei consorzi e delle reti d'impresa, né sulla materia si rinvencono chiarimenti nel decreto interministeriale 27 maggio 2015. Tale circostanza (stante, soprattutto, il silenzio del decreto) non sembra realisticamente attribuibile a una possibile **“dimenticanza”** da parte del legislatore, ma genera il fondato dubbio che si sia inteso semplicemente non riproporre le soluzioni sostanziali (derogatorie) affermate nel testo originario dell'agevolazione e che, dunque, anche per tali fattispecie debbano ora necessariamente applicarsi le ordinarie regole. A nostro avviso, tuttavia, il problema andrebbe opportunamente approfondito dai competenti organi e, se del caso, affrontato sul piano normativo.

A parte lo specifico caso delle reti d'impresa e dei consorzi, la fattispecie certamente più importante di condivisione o compartecipazione agli investimenti è quella della c. d. **“ricerca infra-gruppo”**, vale a dire la fattispecie che, di regola, si presenta nell'ambito dei gruppi societari, ove è normale che ciascuna società del gruppo partecipi, condividendo costi ed eventuali benefici, a un investimento in attività di ricerca e sviluppo programmato dalla società capogruppo.

Anche in questo caso, come in tutte le altre situazioni in cui ci siano

più co-investitori, la disciplina agevolativa troverà separata e autonoma applicazione in capo a ciascuna delle imprese partecipanti all'investimento sulla base della ripartizione dei costi (e benefici) risultante dagli accordi intersocietari.

Agli effetti della disciplina agevolativa, tuttavia, non è indifferente che l'esecuzione delle attività di ricerca e sviluppo sia commissionata a un soggetto esterno al gruppo oppure a una società dello stesso gruppo ("specializzata" in tali attività). Ed invero, nel caso in cui le attività siano commissionate a un soggetto esterno al gruppo (Università, ente di ricerca o altra impresa), si renderebbero applicabili *in toto* le regole dettate per la fattispecie della "ricerca contrattuale", la più importante delle quali, come si è detto, attiene alla maggiorazione del credito d'imposta. Invece, nel caso in cui le attività siano commissionate ad una società del gruppo, le società beneficiarie dovrebbero applicare le regole dettate per la "ricerca *intra-muros*". Il punto necessita di alcuni chiarimenti, che appare opportuno svolgere subito.

Per meglio inquadrare il tema, è utile ricordare che il comma 6 dell'art. 3 del DL n. 145 del 2013, nell'individuare i costi ammissibili per la determinazione del credito d'imposta, indicava alla lettera c) "*le spese relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e **con altre imprese** comprese le start-up innovative...*". A sua volta, l'art. 6 del citato decreto interministeriale 27 maggio 2015 ha integrato la norma primaria, nella parte specificamente riferentesi alle "altre imprese", con una previsione del seguente tenore: "*... diverse da quelle che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa*".

Tale statuizione, è il caso anche di ricordare, aveva fatto sorgere addirittura il dubbio che nel caso di contratti di ricerca commissionati da una società alla sua controllante ovvero alla sua controllata ovvero ancora a una società c. d. "sorella", non solo non si sarebbe potuta

applicare la maggiorazione dal 25% al 50% della misura del credito d'imposta, ma sarebbero venuti meno i presupposti per la stessa fruizione dell'agevolazione; come opportunamente evidenziato da più parti, siffatta interpretazione sarebbe apparsa, prima ancora che illogica, del tutto incompatibile con le finalità della disciplina e anche di dubbio fondamento sul piano della costituzionalità, potendo scaturirne una ingiustificata disparità di trattamento tra imprese.

La reale portata della previsione in parola è stata però opportunamente esplicitata dalla relazione illustrativa del provvedimento interministeriale; in tale documento, infatti, è stato precisato che la scelta di escludere i contratti di ricerca commissionati all'interno di un gruppo dalla "ricerca contrattuale" risponde alla volontà "[...] di attenersi al dato letterale della norma primaria che, nel fare riferimento alla ricerca commissionata a terzi, non ha incluso la ricerca commissionata tra società dello stesso gruppo, maggiormente inquadrabile nell'ambito della ricerca intra muros".

Per la verità, si osserva, dalla circostanza che la norma primaria non avesse incluso espressamente la ricerca "infra-gruppo" nell'ambito della c.d. "ricerca *extra-muros*" (o "contrattuale"), non sembrava dovesse automaticamente derivare la sua esclusione da tale fattispecie agevolativa.

In ogni caso, prendendo atto della scelta adottata dal decreto, così come esplicitata nella relazione illustrativa, si pongono alcuni problemi applicativi sui quali è opportuno soffermarsi.

Un primo punto da chiarire, in via preliminare, attiene alla nozione stessa di "**controllo**" cui fare riferimento per individuare con esattezza il perimetro all'interno del quale verrebbe ad operare la regola restrittiva sancita dalla disposizione in commento.

Al riguardo, considerata l'ampiezza della formula utilizzata dal decreto interministeriale e l'assenza nella stessa relazione illustrativa di ulteriori specificazioni, parrebbe difficile limitare tale operatività alla

La nozione di
"controllo"

sola ipotesi del “controllo di diritto” di cui all’art. 2359, n. 1), del codice civile (diretto o indiretto); con la conseguenza che dovrebbero ritenersi ugualmente escluse dalla fattispecie della lett. c) del richiamato art. 6 del decreto interministeriale anche le ipotesi in cui tra società committente e società commissionaria esista una relazione di c. d. “controllo di fatto” oppure di c. d. “controllo contrattuale”¹⁷. Peraltro, tenendo presente le finalità di tale disposizione, motivi prudenziali indurrebbero a ritenere che l’individuazione del gruppo rilevante non possa essere condotta avendo riguardo solo al concorso e alle relazioni tra soggetti societari, dovendo riguardare anche le imprese individuali e, se del caso, anche soggetti non imprenditori. Il punto, comunque, stante la sua delicatezza, meriterebbe di essere opportunamente chiarito dai competenti organi.

Occorre, poi, chiedersi in quale momento debba essere condotta la verifica della sussistenza della relazione di controllo, in una delle suddette accezioni, tra la società committente e quella commissionaria. In proposito, sembrerebbe logico ritenere che tale verifica assuma rilievo solo nel momento in cui viene commissionata l’attività di ricerca; con la conseguenza che se al momento della conclusione del contratto non sussiste relazione di controllo tra le due società, l’eventuale successiva insorgenza di tale relazione non dovrebbe comportare, in linea di principio, la “riqualificazione” agli effetti dell’agevolazione dell’originario contratto da “ricerca *extra muros*” a “ricerca *intra muros*”.

Ciò osservato, occorre svolgere ulteriori considerazioni per ciò che attiene alle modalità di calcolo del credito d’imposta che la società committente deve adottare. Due sono, al riguardo, le soluzioni prospettabili. Se, come sembra peraltro trasparire dalla relazione

¹⁷ In questo senso, peraltro, depone anche la circostanza che il dato letterale della disposizione in argomento coincide esattamente con quello che il comma 7 dell’art. 110 del TUIR adotta per l’individuazione del concetto di gruppo valevole agli effetti della disciplina del c. d. “transfer price”.

illustrativa, si muove dall'assunto che la disposizione in questione realizzi una sorta di riqualificazione virtuale della fattispecie da "ricerca contrattuale" a "ricerca *intra-muros*", deve ritenersi che la società committente sia tenuta ad applicare la disciplina come se le attività di ricerca e sviluppo siano da essa stessa svolte. Conseguentemente, per il calcolo dell'agevolazione, essa dovrà assumere come "costo ammissibile" non già il corrispettivo contrattuale complessivamente e "indistintamente" addebitato dalla società commissionaria, ma la somma delle spese per personale, ammortamenti e diritti immateriali da quest'ultima direttamente sostenute; con la possibilità, peraltro, di far valere per le spese relative al personale la maggiorazione del credito al 50%. Naturalmente, in tale delineata prospettiva, dovrebbe essere cura della stessa società committente richiedere alla società commissionaria il dettaglio analitico dei costi sostenuti e tutti gli elementi documentali necessari per la corretta applicazione della disciplina e per i successivi controlli.

L'altra soluzione prospettabile, muoverebbe invece dall'assunto secondo cui la "riqualificazione" da "ricerca contrattuale" a "ricerca *intra-muros*" operata dal decreto interministeriale esplicherebbe effetti ai soli fini della "intensità" del credito d'imposta. In altre parole, la fattispecie della ricerca "infra-gruppo" sarebbe considerata pur sempre all'interno della fattispecie agevolativa della "ricerca contrattuale", ma il beneficio si applicherebbe sul corrispettivo contrattuale nella ordinaria misura del 25%.

In effetti, tale seconda impostazione sembrerebbe trovare minori agganci nel dato testuale della disposizione e nel chiarimento contenuto nella richiamata relazione illustrativa, anche se sarebbe preferibile per ragioni di ordine semplificativo.

Su tutti i punti problematici sin qui sollevati, comunque, è opportuno attendere i chiarimenti che saranno forniti dai competenti organi.

La circostanza che tra i soggetti beneficiari possono annoverarsi, per

quanto detto, solo le imprese per le quali le spese per le attività di ricerca e sviluppo si configurino sotto il profilo economico-giuridico e della conseguente rappresentazione contabile alla stregua di “**investimenti**”, esclude automaticamente da tale ambito i soggetti che eseguono le medesime attività dietro compenso contrattuale e che, pertanto, non rimangono incisi dei relativi costi; in tale diversa prospettiva, infatti, i costi in questione vengono trattati in bilancio dall'impresa che li sostiene come ordinari oneri della produzione, necessari per l'esecuzione della prestazione di servizio commissionato dalla controparte (cioè l'impresa che “investe”) e non sottendono, in linea di principio, l'assunzione di alcun rischio da parte dell'impresa commissionaria (se non quello di credito e fatte comunque salve eventuali clausole contrattuali che incidano sulla determinazione del corrispettivo proprio in ragione dell'esito delle attività svolte).

A questo proposito, però, occorre ricordare che, in occasione della precedente disciplina introdotta dalla richiamata Legge n. 296 del 2006, il principio secondo cui beneficiaria dell'agevolazione può essere esclusivamente l'impresa che effettui investimenti, nella suddetta accezione, in attività di ricerca e sviluppo e non il soggetto che svolga tali lavori in esecuzione di un accordo contrattuale trovò espressa deroga per opera dell'art. 17, comma 2, del DL n. 185 del 2008, il quale introdusse una previsione del seguente tenore: “*le disposizioni di cui all'articolo 1, commi da 280 a 283, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, e successive modificazioni, si interpretano nel senso che il credito d'imposta ivi previsto spetta anche ai soggetti residenti e alle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti che eseguono le attività di ricerca e sviluppo nel caso di contratti stipulati con imprese residenti o localizzate negli Stati membri della Comunità europea, negli Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo ovvero in Stati o territori che sono inclusi nella lista di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996*”

[...]”.

A dispetto della sua formula - *“le disposizioni ... si interpretano nel senso”* – ci sono fondati elementi per ritenere che la trascritta disposizione non avesse carattere meramente interpretativo (non essendo chiaro ove risiedesse l’incertezza interpretativa da rimuovere o comunque quale specifica disposizione si prestasse sul piano letterale a interpretazioni contrastanti tali da rendere necessario un intervento chiarificatore), ma assumesse, invece, piena portata innovativa, determinando un ampliamento sostanziale delle fattispecie agevolabili cui, in sua assenza, non sarebbe stato possibile addivenire. In altri termini, più che recare l’interpretazione autentica di una specifica norma, l’intervento doveva considerarsi come interpretativo della (presunta) volontà del legislatore di non escludere dal campo di applicazione della disciplina agevolativa le attività di ricerca e sviluppo comunque svolte presso strutture imprenditoriali situate in Italia, anche se non a titolo di investimento proprio.

La disciplina odierna non contiene alcuna espressa previsione che regoli il caso della ricerca commissionata da soggetti fiscalmente non residenti (quindi, in quanto non titolari di redditi d’impresa in Italia, non annoverabili tra i destinatari dell’agevolazione) a imprese residenti o a stabili organizzazioni in Italia di imprese non residenti. Pertanto, come peraltro evidenziato nella stessa relazione ministeriale al DM, deve escludersi che, in caso di ricerca contrattuale commissionata da soggetti non residenti a imprese residenti (anche stabili organizzazioni di soggetti non residenti), il credito d’imposta possa comunque spettare all’impresa commissionaria residente, per la quale i costi sostenuti non rappresentano investimenti.

3. Ambito oggettivo: le attività di ricerca e sviluppo agevolabili

3.1. L’individuazione delle attività ammissibili

L'ambito oggettivo della disciplina, vale a dire l'insieme dei "lavori" il cui svolgimento costituisce, nell'accezione sopra delineata, investimento ammissibile, è individuato dai commi 4 e 5 dell'art. 3 del DL n. 145, i cui contenuti sono stati ripetuti nell'art. 2 del citato decreto interministeriale 28 maggio 2015, fatta eccezione per due varianti apportate al comma 4.

In particolare, il comma 1 di detto art. 2, cui faremo di seguito riferimento, prevede l'ammissibilità al credito d'imposta delle seguenti **attività di ricerca e sviluppo**:

La attività di R&S

a) lavori sperimentali o teorici svolti, aventi quale principale finalità l'acquisizione di nuove conoscenze sui fondamenti di fenomeni e di fatti osservabili, senza che siano previste applicazioni o usi commerciali diretti;

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 miglioramento dei prodotti, processi o servizi esistenti ovvero la creazione di componenti di sistemi complessi, necessari per la ricerca industriale, ad esclusione dei prototipi di cui alla lettera c);

c) acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica e commerciale 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 concernente nuovi prodotti, processi e servizi; tali attività possono comprendere l'elaborazione di progetti, disegni, piani e altra documentazione, inclusi gli studi di fattibilità, purché non siano destinati a uso commerciale; realizzazione di prototipi utilizzabili per scopi commerciali e di progetti pilota destinati a esperimenti tecnologici o commerciali, quando il prototipo è necessariamente il prodotto commerciale

finale e il suo costo di fabbricazione è troppo elevato per poterlo usare soltanto ai fini di dimostrazione e di convalida;

d) 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.

A sua volta, il successivo comma 2 dello stesso art. 2 (ripetendo fedelmente il testo del comma 5 della norma primaria) reca una definizione di tipo negativo, da leggersi in correlazione alla sopratrascritta lett. c) del comma 1, per precisare che “non si considerano attività di ricerca e sviluppo” e, pertanto, non rientrano nel novero delle attività ammissibili:

“... le modifiche ordinarie o periodiche apportate a prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione, servizi esistenti e altre operazioni in corso, anche quando tali modifiche rappresentano miglioramenti”.

Così riprodotto il dettato normativo, va subito precisato che le formule adottate nelle sopra trascritte disposizioni corrispondono esattamente a quelle utilizzate nella citata Comunicazione della Commissione Europea 2014/C 198/01 per definire la **ricerca fondamentale**, la **ricerca applicata** e lo **sviluppo sperimentale**: vale a dire, le fasi nelle quali viene tradizionalmente distinta nella prassi internazionale l'attività di ricerca e sviluppo. Ed invero, anche in assenza di un esplicito rinvio a tale Comunicazione e anche considerando la diversa tecnica redazionale adottata per il recepimento della definizione dell'attività di “sviluppo sperimentale” (che è stata diffusa su tre disposizioni), il raffronto tra le due discipline pone in evidenza, nel dettaglio:

- la corrispondenza tra la definizione di ricerca fondamentale contenuta nella **lett. m)** del par. 1.3 della suddetta Comunicazione 2014/C 198/01 e il testo della trascritta lett. a) del comma 1 dell'art. 2 del decreto;

Collegamento con le
definizioni della
disciplina comunitaria

- la corrispondenza tra la definizione di ricerca industriale dettata dalla **lett. q)** di detto par. 1.3 della Comunicazione successiva e il testo della lett. b) del comma 1 dell'art. 2 del decreto;
- la corrispondenza - fatta eccezione per un aspetto di cui diremo dopo - tra la definizione di sviluppo sperimentale di cui alla **lett. j)** della disciplina comunitaria e il testo combinato delle lett. c) e d) del comma 1 e del comma 2 dell'art. 2 del decreto; con la precisazione che la stessa lett. c), a seguito dell'integrazione apportata dal decreto, menziona esplicitamente anche "gli studi di fattibilità", la cui definizione si rinviene alla lett. **q)** del paragrafo 1.3 di detta Comunicazione.

Come si è ricordato, la corrispondenza di contenuti tra norma interna e disciplina comunitaria informava anche la precedente disciplina agevolativa della Legge n. 296 del 2006, la quale mutuava interamente le definizioni delle attività ammissibili dalla precedente disciplina comunitaria, all'epoca contenuta nella Comunicazione 2006/C 323/01. È interessante osservare però che nel precedente contesto il recepimento di tali definizioni doveva considerarsi già implicito, in virtù della ricordata clausola di coerenza e conformità alla disciplina comunitaria espressamente contenuta nella legge del 2006 e che, ciò nonostante, come sottolineato dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 46/E del 2008, con il decreto attuativo n. 76 del 2008 si preferì individuare analiticamente le attività ammissibili mutuando le definizioni recate dal paragrafo 2.2 di detta Comunicazione, proprio per *"...evitare possibili problematiche interpretative legate all'utilizzo di termini di significato non univoco per l'ordinamento nazionale e per l'ordinamento comunitario..."*.

Nel nuovo contesto agevolativo, il recepimento delle definizioni comunitarie assume, se possibile, rilievo ancora maggiore; in assenza della suddetta clausola vincolante, infatti, l'adozione di tali formule è frutto di una precisa e autonoma scelta del legislatore, alla quale sul

Le attività di R&S nella
elaborazione OCSE: il
Manuale di Frascati

piano sistematico non può non attribuirsi anche il significato dell'implicito riconoscimento dei criteri elaborati in ambito comunitario per la corretta interpretazione e applicazione delle definizioni adottate. A questo riguardo, è importante ricordare che, a sua volta, la disciplina comunitaria ha come base di riferimento le nozioni e i concetti discussi in ambito OCSE ai fini dell'elaborazione delle raccomandazioni metodologiche per le rilevazioni statistiche delle attività di ricerca e sviluppo, adottate con il c. d. *Manuale di Frascati*¹⁸; com'è noto, infatti, la partecipazione della Commissione Europea ai lavori dell'OCSE (EUROSTAT) ha comportato una progressiva assimilazione e recepimento dei principi contenuti nei vari *manuali* OCSE nelle attività del sistema di rilevazioni statistiche europeo e la conseguente adozione delle definizioni contenute negli standard elaborati dall'OCSE come base di riferimento anche in altri ambiti (normativi) concernenti le stesse materie (grandezze) oggetto di rilevazioni statistiche. Con specifico riferimento alla materia in esame, lo stretto collegamento - sia in punto di definizioni concettuali delle attività rientranti nella R&S, sia in punto di criteri interpretativi - tra la disciplina comunitaria in materia di aiuti alla R&S e il suddetto *Manuale di Frascati* trova esplicita e sostanziale conferma nella statuizione contenuta al punto 75 del paragrafo 4.5.1.1. della citata Comunicazione C/2014 198/01; ove, in relazione al caso in cui un progetto di ricerca abbracci più fasi di attività e ci sia, quindi, l'esigenza di individuare esattamente in quale delle tre categorie della ricerca fondamentale, della ricerca industriale e dello sviluppo sperimentale rientri ciascuna attività oggetto di aiuto, viene espressamente previsto che “...per classificare le diverse attività in

¹⁸ La prima versione del Manuale di Frascati, concernente “*Proposed Standard Practice for Surveys on Research and Experimental Development*”, OECD, venne pubblicata nel giugno del 1963. Seguirono poi altre edizioni nel 1970, 1974, 1981, 1993, fino a quella del 2002, disponibile anche in formato elettronico al link: <http://www.oecd.org/sti/inno/frascati/manual/proposedstandardpracticeforsurveysonresearchandexperimentaldevelopment6thedition.htm>

base alla pertinente categoria, la Commissione si baserà sulla propria prassi nonché sugli esempi e le spiegazioni specifiche fornite nel Manuale di Frascati dell'OCSE".

*Classificazione distinta
delle attività di R&S*

A questo proposito, peraltro, si potrebbe osservare che una tale esigenza di corretta identificazione/classificazione delle attività di ricerca e sviluppo al fine di assegnarle alle pertinenti categorie assume preciso significato nella prospettiva della disciplina comunitaria, poiché è strettamente necessaria sia per la corretta determinazione dell'intensità di auto concedibile (tanto più alta, in particolare, quanto più "lontana" è l'attività rispetto alla fase della pre-produzione e della commercializzazione) e sia per valutarne, ad esempio, la proporzionalità; ma non, invece, nel contesto della disciplina in commento. L'agevolazione in esame, infatti, differenzia l'intensità del credito d'imposta non già in relazione al tipo di attività svolta, ma in relazione ai "fattori produttivi" impiegati nell'attività (maggiore intensità per le spese di personale) ovvero in ragione della modalità di effettuazione degli investimenti (maggiore intensità per la "ricerca *extra-muros*"); pertanto, potrebbe sembrare che ai fini della sua applicazione la corretta distinzione tra le varie fasi della ricerca e sviluppo non sia richiesta o comunque non sia rilevante. Sennonché, come avremo modo di vedere nel successivo paragrafo 7, in tema di controlli, è ragionevole (oltre che prudenziale) ritenere che la distinzione e la corretta classificazione delle attività di ricerca e sviluppo per le quali l'impresa richiede l'accesso alla sovvenzione sia opportuna, se non necessaria, al fine di dimostrare, tra l'altro, la pertinenza e la congruità dei costi eleggibili. Ma, a parte tale profilo, è evidente che i criteri di corretta classificazione delle attività svolte dall'impresa assumono diretto e sostanziale rilievo agli effetti dell'agevolazione, al fine di distinguere le attività di ricerca e sviluppo sia da tutte le altre attività che hanno ugualmente una base scientifica e tecnologica nonché condotte in molti casi dallo stesso personale, ma

che non costituiscono ricerca e sviluppo in senso stretto, sia dalle altre attività industriali o commerciali svolte dalla stessa impresa.

3.2. Il grado dell'innovazione e i modelli del processo innovativo

Le attività di ricerca e sviluppo (d'ora in avanti, più semplicemente anche: R&S) sono quelle cui si fa normalmente riferimento per indicare le attività generatrici di nuove conoscenze; in tal senso, la R&S viene definita sul piano generale come *"...quel complesso di lavori creativi intrapresi in modo sistematico sia per accrescere l'insieme delle conoscenze (ivi comprese le conoscenze dell'uomo, della cultura e della società) sia per utilizzare tali conoscenze per nuove applicazioni"*¹⁹.

Con particolare riferimento al mondo delle imprese, le attività di ricerca e sviluppo costituiscono e identificano le fasi, per così dire, propedeutiche al più ampio processo dell'innovazione; il processo cioè attraverso il quale le imprese realizzano l'introduzione di nuovi prodotti e nuovi servizi (innovazioni di prodotto) o anche nuovi processi per produrli o distribuirli (innovazioni di processo).

A questo riguardo, si suole distinguere tra "innovazioni radicali" e "innovazioni incrementali" in ragione del grado e dell'importanza delle novità introdotte: le prime, in particolare, segnano, per così dire, un salto di qualità nei prodotti, servizi o processi esistenti e sono, di regola, legate proprio alle attività di ricerca e sviluppo condotte nei laboratori industriali o commissionate a enti e organismi di ricerca; mentre, le "innovazioni incrementali" consistono nel perfezionamento di un prodotto, di un servizio o di un processo, sul piano della qualità, delle prestazioni o della riduzione o razionalizzazione dei costi di produzione o di vendita.

¹⁹ La citazione è tratta da "La produzione e la diffusione della conoscenza. Ricerca, innovazione e risorse umane" di G. Sirilli (Roma, luglio 2010 - Fondazione CRUI).

Diciamo subito che la disciplina in esame non opera distinzioni agli effetti del riconoscimento del beneficio tra i due livelli di innovazione e, dunque, considera ammissibili sia le attività di ricerca e sviluppo che siano propedeutiche all'introduzione di innovazioni radicali e il cui "output", per così dire, sia nuovi prodotti, servizi o processi e sia le attività di ricerca e sviluppo che mirano al miglioramento della qualità, delle prestazioni, dell'adattabilità dei prodotti nonché alla riduzione dei costi. Semmai, proprio con riferimento alle innovazioni di tipo incrementale, il problema che si pone, e su cui avremo modo di tornare tra breve, riguarda la loro distinzione rispetto alle modifiche ordinarie o periodiche apportate dall'impresa ai prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione, servizi esistenti, che come si è visto la norma esclude dall'ambito delle attività di ricerca e sviluppo.

È interessante osservare, inoltre, che il processo innovativo di tipo radicale si caratterizza sul piano organizzativo per lo svolgimento sequenziale delle tre attività nelle quali viene distinta la R&S e cioè la "ricerca di base" o "ricerca fondamentale", la "ricerca applicata" e lo "sviluppo sperimentale". In tale modello organizzativo, c. d. "modello lineare", il processo innovativo parte dalla scoperta (scientifica) e, cioè, dall'acquisizione di conoscenze originali sui meccanismi che presiedono ai fenomeni e ai fatti osservabili, passa per l'invenzione, vale a dire la nuova idea o un nuovo sviluppo scientifico o una novità tecnologica non ancora realizzata tecnicamente o materialmente, per arrivare poi all'attuazione dell'invenzione attraverso la realizzazione di un nuovo prodotto (beni o servizi) o di un nuovo processo; cui farà seguito lo sfruttamento commerciale o interno. Tale "modello lineare", caratterizza normalmente l'organizzazione del processo innovativo delle imprese operanti nei settori ad elevata tecnologia (come, ad esempio, quello farmaceutico, delle biotecnologie, delle nanotecnologie, etc.), nei quali c'è uno stretto legame tra scoperta scientifica e applicazione e in cui appunto sono proprio le attività di

R&S a innestare il processo innovativo, costituendone, quindi, condizione essenziale.

Il “modello lineare” si contrappone al c. d. “modello a catena”, l’altro modello organizzativo identificato nell’analisi dei processi innovativi. In tale diverso modello, l’innovazione non rappresenta una novità in termini assoluti, ma un’originale ricombinazione di conoscenze e componenti già disponibili che l’impresa può anche procurarsi all’esterno (ad esempio, acquisendo brevetti, ottenendo consulenze, rivolgendosi a centri di ricerca, etc.). In quest’altro tipo di modello, è il mercato (potenziale) che svolge un ruolo determinante nell’impulso al processo innovativo. Se viene individuato un mercato potenziale, l’impresa inizia il processo innovativo, che si incentra principalmente sulla progettazione e sull’analisi di nuove combinazioni di conoscenze e componenti già disponibili ed è a questo punto che l’impresa, ove l’innovazione che si intende realizzare richieda una base tecnico-scientifica radicalmente nuova, avvia le attività di R&S. In questo senso del resto, si è già osservato che le attività di ricerca e sviluppo rappresentano comunque una fonte essenziale e, anzi, la più significativa dei processi di innovazione, potendo essere intraprese in qualunque fase delle attività d’impresa. Se, dunque, tali attività normalmente possono rappresentare la fonte da cui scaturisce l’innovazione, esse possono anche innestarsi in un processo produttivo già avviato e per esempio, contribuire alla risoluzione di problemi legati al malfunzionamento di determinati prodotti e dare luogo alla loro soluzione attraverso modifiche sostanziali delle caratteristiche degli stessi (c. d. “*problem solving*”).

Come si è visto, le trascritte disposizioni, similmente peraltro a tutte le altre discipline agevolative sulla materia, descrivono le attività di ricerca e sviluppo adottando implicitamente un “approccio cronologico”, vale a dire assumendo che le attività descritte si svolgano, nel tempo, secondo una sequenza che partendo dalla

“ricerca fondamentale” arrivi fino alle attività più strettamente vicine al mercato; ma ciò evidentemente non comporta che l’impresa che intende accedere alla disciplina debba dimostrare di aver svolto tutte le categorie di lavori che individuano la R&S, essendo peraltro frequente soprattutto nelle attività industriali manifatturiere che l’esigenza di innestare le fasi della ricerca applicata o dello sviluppo sperimentale nasca direttamente dallo svolgimento del processo produttivo già in atto.

*La separazione delle
attività di R&S dalle
altre attività industriali*

Proprio la fattispecie appena descritta pone in evidenza una problematica applicativa di particolare rilievo, che può presentarsi in molti casi in cui gli investimenti in ricerca e sviluppo sono effettuati in modalità “*intra-muros*” ed è quella che attiene alla corretta distinzione tra tali attività e le altre attività ordinariamente svolte dall’impresa che potrebbero coinvolgere lo stesso personale e gli stessi beni strumentali rientranti tra i costi ammissibili. È questo l’aspetto che si riflette sul piano della c. d. “pertinenza” dei costi ammissibili e cioè della necessità che, per qualificarsi come tali, siano direttamente connessi alla specifica attività di ricerca e sviluppo e siano assunti, in caso di impiego promiscuo dei “fattori produttivi” nella misura strettamente inerente le attività ammissibili. Come si vedrà nel successivo paragrafo, tale aspetto trova espressa regolamentazione nelle singole tipologie di costi ammissibili e, in particolare, con riferimento ai costi di personale e dei beni strumentali. In relazione comunque alla corretta distinzione tra attività di ricerca e sviluppo e altre attività dell’impresa può farsi, in linea generale, opportuno riferimento ai criteri e ai concetti elaborati nel richiamato “Manuale di Frascati”, che come si è visto costituisce il frame-work di riferimento anche agli effetti della disciplina comunitaria²⁰.

Ed è il caso di sottolineare che la tematica in discorso assume

²⁰ In particolare, il riferimento è ai paragrafi 2.2, 2.3 e 2.4 del “manuale”.

particolare rilevanza anche al fine di tracciare la linea di confine tra le attività di sviluppo sperimentale e le attività che segnano invece l'avvio del vero e proprio processo di produzione e sfruttamento del nuovo prodotto o processo. Anche in relazione alla corretta individuazione della linea che separa lo sviluppo sperimentale - non a caso anche indicato, nella terminologia della disciplina comunitaria, con l'equivalente definizione di "sviluppo pre-competitivo" - riteniamo debba farsi utile riferimento ai criteri elaborati nel richiamato manuale²¹. Su questo aspetto, peraltro, si è visto come all'interno della stessa definizione di "sviluppo sperimentale" sia espressamente regolato il trattamento dell'attività c.d. di "**prototipazione**"; viene, infatti, chiarito che *"... la realizzazione di prototipi utilizzabili per scopi commerciali e di progetti (rectius: impianti) pilota destinati a esperimenti tecnologici o commerciali ..."* può pur sempre rientrare nell'attività di sviluppo sperimentale, nonostante appunto lo sfruttamento commerciale dell'*output* realizzato, ma allorquando il prototipo *"... è necessariamente il prodotto commerciale finale e il suo costo di fabbricazione è troppo elevato per poterlo usare soltanto ai fini di dimostrazione di convalida"*. Su questo specifico punto, è importante ricordare che, diversamente da quanto avverrebbe nel contesto di una disciplina di aiuti, i corrispettivi derivanti all'impresa dallo sfruttamento commerciale di siffatti prototipi non interferiscono con la determinazione del credito d'imposta, nel senso che il loro importo non andrebbe portato in abbattimento dei costi ammissibili.

3.3. Le modifiche introdotte dal decreto interministeriale

Come si è detto, in punto di definizioni delle attività ammissibili, il decreto interministeriale ha apportato due modifiche alla norma primaria, riguardanti precisamente la "ricerca fondamentale" e lo "sviluppo sperimentale".

²¹ Sul punto, si vedano in particolare il paragrafo 2.3.4 di detto "*manuale*".

Ricerca fondamentale

Per quanto riguarda, anzitutto, la definizione di ricerca fondamentale, si osserva che la formula della lett. a) del comma 4 della norma primaria definisce la categoria in questione come quell'insieme di "lavori" intrapresi con la principale finalità di acquisire "...nuove conoscenze sui fondamenti di fenomeni e di fatti osservabili, senza che siano previste applicazioni o utilizzazioni pratiche dirette". La lett. a) del comma 1 dell'art. 2 del decreto definisce invece la "ricerca fondamentale" pur sempre come l'insieme di lavori intrapresi con la principale finalità di acquisire nuove conoscenze, ma caratterizzando poi tale finalità con una diversa condizione del seguente tenore: "...senza che siano previste applicazioni o usi commerciali diretti". Al riguardo, si osserva che la sostituzione della locuzione "utilizzazioni pratiche dirette", contenuta nella norma primaria, con quella "usi commerciali diretti" risponde all'esigenza di adeguare la definizione di "ricerca fondamentale" alla formula (di derivazione) comunitaria più recente; infatti, la versione di ricerca fondamentale della norma primaria si rifaceva al testo della lett. e) del paragrafo 2.2. della precedente Comunicazione 2006/C 323/01; mentre quella del decreto si ricollega alla definizione contenuta nella lett. m) del paragrafo 1.3 della nuova Comunicazione 2014/C 198/01. Nel merito, la differenza tra le due definizioni non è meramente formale, ma sottintende presumibilmente l'esigenza di specificare, nell'ottica di una disciplina in materia di aiuti alle imprese, la non sovvenzionabilità, in via di principio, di attività di ricerca fondamentale il cui svolgimento non abbia come finalità prospettica almeno un utilizzo o un applicazione pratica diretta delle nuove conoscenze, anche se non necessariamente il loro sfruttamento commerciale. Tale specificazione delle attività di ricerca fondamentali rilevanti ai fini della disciplina in materia di aiuti di Stato viene ora correttamente recepita anche dalla disciplina agevolativa.

Il secondo intervento operato dal decreto sulla norma primaria è,

Gli studi di fattibilità

invece, di tipo integrativo, nel senso che la sua portata è di aggiungere nell'ambito della categoria dello "sviluppo sperimentale" la fattispecie degli **"studi di fattibilità"**. Tale modifica, diversamente dalla prima, non risponde all'esigenza di adeguamento del testo normativo interno al testo della disciplina comunitaria; la definizione di "sviluppo sperimentale" contenuta nella nuova Comunicazione del 2014, infatti, non reca alcun riferimento a tale fattispecie. La portata della modifica, dunque, è quella di esplicitare che può essere considerato investimento ammissibile ai fini del credito d'imposta anche un'attività di R&S non effettivamente svolta, ma, per così dire, solo "tentata", nel senso che viene ammesso all'incentivo anche il costo che l'impresa sostiene proprio per verificare non solo la fattibilità, ma anche la convenienza ad intraprendere un determinato specifico progetto di R&S.

Ai sensi della **lett. k)** del suddetto paragrafo 1.3 della Comunicazione 2014/C 198/01disciplina comunitaria, si ricorda, per studio di fattibilità si intende *"la valutazione e l'analisi del potenziale di un progetto finalizzate a sostenere il processo decisionale individuando in modo obiettivo e razionale i suoi punti di forza e di debolezza, le opportunità e i rischi, nonché a individuare le risorse necessarie per l'attuazione del progetto e, in ultima analisi, le sue prospettive di successo"*. Com'è evidente, l'integrazione operata dal decreto sul punto assume grande importanza sia sul piano concettuale e sia sul piano sostanziale e ben rispecchia le finalità del provvedimento. Occorre, peraltro, chiedersi se la precisa collocazione della fattispecie in parola nell'ambito della definizione di "sviluppo sperimentale" sottenda l'intenzione di escludere che possa essere considerato investimento agevolabile lo "studio di fattibilità" che investa anche le fasi della ricerca fondamentale e della ricerca applicata. A nostro avviso, una tale limitazione non sarebbe coerente con le finalità della disciplina in esame; peraltro, la stessa disciplina comunitaria, nell'includere tale

fattispecie tra le misure per le quali gli aiuti di Stato possono risultare compatibili con il mercato interno, si riferisce genericamente agli *“aiuti per studi di fattibilità relativi ai progetti di R&S destinati a ovviare a un fallimento del mercato causato principalmente da asimmetrie e imperfezioni dell’informazione”*. Il punto meriterebbe di essere chiarito dai competenti organi.

A prescindere da tale aspetto però, è subito il caso di precisare che tale fattispecie di attività ammissibile viene comunque ad avere una sua autonomia nel contesto della disciplina agevolativa, quand’anche se ne volesse circoscrivere la portata ai soli studi di fattibilità concernenti la fase dello sviluppo sperimentale. Ciò che assume precipua valenza ed effetti proprio sulla determinazione dei relativi costi ammissibili che, anche in coerenza con la medesima disciplina comunitaria da cui la fattispecie viene mutuata, non può che coincidere *tout court* con il costo dello studio sostenuto dall’impresa, tanto nel caso in cui sia commissionato all’esterno, quanto nel caso il cui sia realizzato in tutto o in parte all’interno della stessa impresa dai vari centri aziendali responsabili.

Sempre con riguardo alla definizione di “sviluppo sperimentale” si è accennato nella premessa del presente paragrafo che la definizione accolta dalla norma agevolativa si discosta su un punto dalla corrispondente definizione contenuta nella disciplina comunitaria. Ed invero, la richiamata lett. j) del par. 1.3 della Comunicazione 2014/C198/01 nel descrivere l’attività di sviluppo sperimentale include nel novero delle conoscenze già esistenti che l’impresa acquisisce, combina, struttura e utilizza allo scopo di sviluppare prodotti, processi o servizi nuovi o migliorati “ ... *le conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica, commerciale e di altro tipo ...*”. La norma agevolativa interna, invece, opera con riferimento all’utilizzo di “ ... *conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica e commerciale ...*”, omettendo il riferimento alle conoscenze di altro tipo

(umanistico, scienze sociali etc. ...). Non è chiaro al riguardo se tale differenza tra le due disposizioni sia frutto di un mero difetto di coordinamento formale o, al contrario, sia il frutto di una precisa scelta da parte del legislatore di circoscrivere ai soli ambiti scientifici, tecnologici e commerciali le conoscenze e le capacità esistenti la cui acquisizione, strutturazione e utilizzazione rileverebbe agli effetti del credito di imposta. Il punto meriterebbe di essere chiarito dai competenti organi.

3.4. Le modifiche e i miglioramenti esclusi dalle attività ammissibili

A conclusione dell'argomento, è opportuno svolgere alcune considerazioni sul contenuto del comma 2 dell'art. 4 in esame, il quale, lo si è già accennato all'inizio di questo paragrafo, reca una definizione in negativo delle attività ammissibili, stabilendo, si ricorda ancora, che non si considerano attività di ricerca e sviluppo "*... le modifiche ordinarie o periodiche apportate a prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione, servizi esistenti e altre operazioni in corso, anche quando tali modifiche rappresentano miglioramenti*".

Al riguardo, va subito evidenziato che ancorché collocata in una disposizione autonoma, tale statuizione deve essere letta in stretto collegamento con la definizione di "sviluppo sperimentale" dettata dalla lett. c) del comma 1 dell'articolo, di cui, per così dire, costituisce completamento formale e sostanziale. Per meglio comprendere tale intima connessione tra le due parti della definizione, occorre osservare che anche nell'ambito della lett. c) si prende in considerazione la fattispecie in cui il risultato delle attività di R&S sia la modifica o il miglioramento di prodotti o processi già esistenti. In particolare, come si è visto, la norma fa rientrare nella definizione di "sviluppo sperimentale" sia il caso in cui le attività di R&S conducano alla produzione di piani, progetti o disegni per prodotti o servizi **nuovi**, sia

il caso in cui dette attività conducano alla produzione di piani, progetti o disegni per prodotti o servizi **modificati** o **migliorati**. Il coordinamento tra le due disposizioni, apparentemente in contrasto, va, invece, direttamente ricercato nella nozione stessa di attività di R&S. Più precisamente, la definizione principale recata dalla richiamata lett. c) sta proprio a significare che le modifiche o i miglioramenti dei prodotti, processi, servizi esistenti cui essa si riferisce sono proprio quelle che richiedono ulteriori attività di R&S in senso proprio e che quindi, si caratterizzano per modificare o migliorare le prestazioni dei prodotti o processi esistenti in misura significativa: tali sono, ad esempio, le modifiche o miglioramenti che incidono sulle caratteristiche tecniche e funzionali di un prodotto o di un processo, oppure sulle sue prestazioni, o ancora sulla sua facilità di utilizzo da parte dei consumatori.

Quando, invece, le modifiche apportate non sono il frutto di ulteriori attività di ricerca e sviluppo, ma costituiscano espressione di attività aziendali, per così dire, di mera manutenzione e adattamento dei prodotti, processi e servizi esistenti, allora tali attività non possono essere considerate assimilabili alle attività di ricerca e sviluppo in senso proprio. A questo proposito possono, ad esempio, indicarsi quelle modifiche (o miglioramenti) che pur sempre potrebbero essere inquadrare nel concetto, in senso lato, di innovazione, ma che attengono, ad esempio, semplicemente a variazioni delle caratteristiche estetiche o del *design* di un prodotto, senza modificarne le caratteristiche tecniche e funzionali, anche nel caso in cui riguardino la personalizzazione di prodotti per rispondere ad esigenze di una specifica clientela e così via.

4. Costi ammissibili

4.1. Le spese di R&S risultanti dalla contabilità e quelle ammissibili ai fini dell'agevolazione

Lo svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo descritte nel precedente paragrafo 3 presuppone l'organizzazione e l'impiego di personale (ricercatori, tecnici, consulenti, ausiliari, amministrativi) e di altri "fattori produttivi" destinati in tutto o in parte a tali attività (infrastrutture, impianti, macchinari, apparecchiature e strumentazioni di laboratorio, altri beni strumentali mobili, *know-how*, brevetti, software, materiali per esperimenti, etc.). Sotto il profilo economico-patrimoniale, l'importo degli investimenti effettuati dall'impresa è dato, dunque, dalla somma delle varie tipologie di costi, diretti e indiretti, collegate all'organizzazione e all'impiego di tali "fattori produttivi" - salari, stipendi, compensi, ammortamenti di beni immobili e beni mobili strumentali, canoni di locazione, ammortamenti di brevetti e *know-how*, licenze, spese per materiali di consumo, spese per la manutenzione degli impianti etc. - rappresentati in contabilità e nel bilancio. Con l'ulteriore precisazione che i costi, diretti e indiretti, sostenuti dall'impresa per le attività di ricerca e sviluppo potranno, in applicazione dei corretti principi contabili, essere imputati al conto economico dell'esercizio di sostenimento o capitalizzati come oneri pluriennali ovvero come costi di "costruzione" di un'immobilizzazione immateriale.

Gli investimenti effettuati dall'impresa in ricerca e sviluppo, nella loro accezione e nel loro ammontare "bilancistico", non coincidono però con quelli rilevanti agli effetti del credito d'imposta. La disciplina agevolativa, infatti, considera "ammissibili" solo talune tipologie di spese e, inoltre, prevede, indirettamente, anche un limite massimo alle spese annuali sovvenzionabili, dato che l'importo del credito d'imposta non può comunque eccedere in ciascun esercizio il limite di 5 milioni di euro.

L'individuazione dei **costi ammissibili** (o **eleggibili**) al credito d'imposta, vale a dire le voci di spesa sostenute dall'impresa per l'effettuazione degli investimenti considerate sovvenzionabili, è

condotta dal comma 6 della norma primaria, così come integrata dall'art. 4 del decreto interministeriale (al cui testo, anche in questo caso, faremo di seguito riferimento per completezza di dettato).

A questo riguardo, è utile evidenziare che l'odierna disciplina (lo si è già accennato nel precedente paragrafo 1.1) si differenzia in modo sensibile da quella del 2007-2009 di cui alla richiamata Legge n. 296 del 2006, poiché nel nuovo contesto normativo, diversamente da quanto previsto all'epoca²², non tutti i costi diretti e indiretti afferenti le attività di ricerca e sviluppo assumono rilevanza ai fini del credito d'imposta.

In particolare, nell'ambito della nuova disciplina, e il discorso riguarda essenzialmente gli investimenti effettuati in modalità **"intra-muros"**, i costi rilevanti si riducono sostanzialmente a tre sole tipologie: **i) personale altamente qualificato (dipendente e non dipendente); ii) strumenti e attrezzature di laboratorio; iii) competenze tecniche e**

*Differenze nei costi
ammissibili rispetto
all'agevolazione del
2007-2009*

²² Nella precedente disciplina, l'art. 4 del menzionato decreto n. 76 del 2008, di cui ripetiamo il testo per chiarezza espositiva, considerava ammissibili "... nel limite massimo di 50 milioni di euro per ciascun periodo d'imposta, i costi in misura congrua e pertinente, riguardanti:

- a) *il personale, limitatamente a ricercatori e tecnici purché impiegati nell'attività di ricerca e sviluppo;*
- b) *gli strumenti e le attrezzature di laboratorio, nella misura e per il periodo in cui sono utilizzati per l'attività di ricerca e sviluppo;*
- c) *i fabbricati ed i terreni esclusivamente per la realizzazione di centri di ricerca, nella misura e per il periodo in cui sono utilizzati per l'attività di ricerca e sviluppo;*
- d) *le competenze tecniche e i brevetti, acquisiti ovvero ottenuti in licenza da fonti esterne a prezzi di mercato, nell'ambito di un'operazione effettuata alle normali condizioni di mercato e che non comporti elementi di collusione;*
- e) *i servizi di consulenza, utilizzati esclusivamente ai fini dell'attività di ricerca e sviluppo;*
- f) *le spese generali;*
- g) *i costi sostenuti per l'acquisto di materiali, forniture e prodotti analoghi, utilizzati per l'attività di ricerca e sviluppo."*

Il contenuto della norma, si ricorda, era coincidente con quello del paragrafo 5.1.4 della disciplina comunitaria in materia di aiuti alla R&S&I, di cui alla richiamata Comunicazione 2006/C 323/01, tranne su due punti. Il primo riguardava la limitazione dei costi di personale ai soli "ricercatori" e "tecnici", con esclusione del c.d. "personale ausiliario", il cui trattamento veniva così equiparato a quello del personale amministrativo addetto al progetto di ricerca e incluso nelle spese generali (pur sempre attinenti alle attività di ricerca e sviluppo, all'epoca ammissibili, si ricorda, nel limite del 10% delle spese per "ricercatori" e "tecnici")²². Il secondo riguardava invece la voce di costo "strumenti e attrezzature", alla cui definizione la norma interna aggiungeva la specificazione "di laboratorio", al fine di meglio precisare (e circoscrivere) il suo ambito oggettivo.

brevetti.

Completamente escluse dal novero dei costi ammissibili risultano, dunque, quelli relativi alle infrastrutture (fabbricati e terreni), ai servizi di consulenza, utilizzati esclusivamente ai fini dell'attività di ricerca e sviluppo ai materiali, forniture e prodotti analoghi e alle spese generali (in precedenza ammesse, si è detto, per un importo forfettario pari al 10% dei costi di personale rilevanti).

Ma anche in relazione alle tre tipologie di costi ammessi, la nuova disciplina presenta delle rilevanti novità, che vanno subito evidenziate. La più importante è quella che riguarda le spese del personale, dal cui ambito la nuova disciplina non solo esclude come la precedente il “personale ausiliario”, ma anche il c.d. “personale tecnico”; infatti, il nuovo credito d'imposta ammette solo le spese relative all'impiego dei “ricercatori”, individuati attraverso il riferimento alla definizione di “**personale altamente qualificato**” che, come vedremo peraltro, non è esattamente coincidente con quella che la stessa disciplina comunitaria assume, ad esempio, agli effetti degli aiuti per il “prestito” (distacco) di “personale altamente qualificato” da una grande impresa a favore di una PMI²³. Com'è intuitivo, una tale esclusione non è giustificata dalle stesse esigenze di cautela che furono alla base della precedente analoga esclusione del “personale ausiliario” (vedi nota 20), ma da una precisa scelta del legislatore ispirata dalla volontà di “recuperare” nell'ambito del nuovo credito d'imposta le finalità e i contenuti della cessata disciplina di cui al richiamato art. 24 del d. l. n. 83 del 2012.

Naturalmente, la mancata inclusione del “personale tecnico” tra i costi di cui alla lett. a) dell'art. 4 del decreto interministeriale non dovrebbe precludere la rilevanza delle spese relative a detto personale, così

*Novità di carattere
restrittivo*

²³ In tale contesto e in genere nella disciplina comunitaria, la definizione di “personale altamente qualificato” (H.Q.P.) risponde a quella di “*membri del personale con un diploma di istruzione terziaria e con un'esperienza professionale pertinente di almeno cinque anni che può comprendere anche una formazione di dottorato*”. Come si dirà, agli effetti del credito d'imposta in esame non è richiesta la condizione dell'esperienza professionale quinquennale.

come di tutti gli altri elementi di costo imputabili secondo corretti principi contabili, agli effetti della determinazione del costo, ad esempio di un c.d. “impianto pilota” che l’impresa realizzi proprio come strumento per le attività di sviluppo sperimentale ovvero del costo di un brevetto prodotto internamente, come tra breve si illustrerà.

Anche con riferimento agli **strumenti e alle attrezzature di laboratorio**, la nuova disciplina è più restrittiva rispetto alla precedente; viene prevista, infatti, l’esclusione dai costi ammissibili di quelli relativi all’impiego dei beni di minore entità, individuati, in particolare in quelli di costo unitario inferiore a 2.000 euro.

*Novità di carattere
ampliativo*

Con riguardo all’ultima tipologia di costi ammessi, **competenze tecniche e brevetti**, c’è da registrare una modifica di segno contrario; cui si è già fatto cenno poc’anzi e che rappresenta, probabilmente, la novità più importante sul piano sistematico della nuova disciplina rispetto alla precedente. Ed invero, mentre la precedente agevolazione ammetteva solo quelli ottenuti o acquisiti in licenza da fonti esterne a prezzo di mercato, quella odierna ammette anche i costi di quelli ottenuti internamente all’impresa.

Così sintetizzato il contenuto della nuova disciplina in punto di costi ammissibili, esaminiamo di seguito le singole voci di costo rilevanti in relazione alle due modalità di effettuazione degli investimenti separatamente considerate. La distinzione tra le due modalità, è ancora il caso di ribadire, è operata solo per esigenze di una miglior comprensione del contenuto della disciplina; essendo chiaro, come si è già rilevato, che nulla impedisce all’impresa di effettuare gli investimenti in ricerca e sviluppo combinando, anche nello stesso periodo d’imposta, entrambe le modalità di svolgimento dei “lavori” rilevanti per l’agevolazione e anche in relazione al medesimo progetto. Ciò che sin d’ora è importante rimarcare è che in tale situazione gli investimenti effettuati in “modalità” “extra-muros” e quelli “intra-muros” concorreranno comunque e indistintamente al volume complessivo

degli investimenti, sia agli effetti della soglia minima di investimenti necessari per accedere al beneficio (30.000 euro) e sia agli effetti della verifica della condizione di “incrementalità” rispetto al parametro storico di riferimento (media investimenti triennio 2012-2014 o biennio 2013-2014 o anno 2014); per entrambi i parametri, infatti, i calcoli andranno fatti prendendo a riferimento la “massa” degli investimenti effettuati dall’impresa. Sul meccanismo di calcolo dell’agevolazione e, in particolare, sulle condizioni quantitative di accesso al credito d’imposta, avremo modo di tornare comunque nel successivo paragrafo 5.

4.2. Le regole comuni a tutti i costi ammissibili

L’elenco dei costi rilevanti agli effetti della nuova disciplina è contenuto, come si è detto, nell’art. 4 del citato decreto 27 maggio 2015, che indica anche le condizioni per la loro ammissibilità nonché le regole di quantificazione e imputazione temporale dei medesimi ai singoli periodi d’imposta.

Preliminarmente, tralasciando per il momento i costi di certificazione della documentazione contabile, è opportuno richiamare l’attenzione sulle regole comuni, vale a dire applicabili a tutte le tipologie di spese considerate ammissibili.

Al riguardo, il comma 1 del richiamato art. 4 stabilisce che ai fini della determinazione del credito d’imposta “... *sono ammissibili i costi di competenza, ai sensi dell’articolo 109 del TUIR, del periodo d’imposta di riferimento direttamente connessi allo svolgimento delle attività ammissibili....*”.

La prima regola generale riguarda, dunque, il criterio di **imputazione temporale** dei costi e cioè la loro attribuzione ai singoli periodi d’imposta. Come si è visto, la trascritta disposizione opera riferimento al criterio della competenza fiscale, come declinato agli effetti della determinazione del reddito d’impresa dall’art. 109 del TUIR. Si tratta di

*Inclusione degli
investimenti iniziati
ante-2015*

una scelta tradizionalmente accolta nelle varie discipline agevolative e, peraltro, del tutto identica a quella della precedente disciplina del 2007-2009. Va però aggiunto che il riferimento alle regole fissate dall'art. 109 del TUIR assume rilevanza non solo per le imprese tenute alla redazione del bilancio codicistico, ma anche per i soggetti c.d. "IAS adopter". È questa una posizione già adottata dall'Agenzia delle Entrate in occasione, ad esempio, dell'agevolazione per gli investimenti in beni strumentali nuovi di cui al richiamato art. 18 del DL n. 91 del 2014 e non sembra sussistano motivi per addivenire a diverse conclusioni agli effetti in esame. Qualora, dunque, dovessero presentarsi divergenze tra i due diversi sistemi contabili in punto di rilevazione temporale di un costo ammissibile è ai criteri fissati in via generale dal richiamato art. 109, TUIR che si dovrebbe fare riferimento. Ed è appena il caso di ricordare, inoltre, che ai criteri dettati dall'art. 109 in parola devono rifarsi anche le imprese che determinino il reddito agrario su base catastale ed eventualmente anche i soggetti che determinino il reddito con sistemi forfettari.

Ciò osservato, va anche ricordato, con riferimento alla generalità delle imprese, e cioè a quelle già attive prima del 2015, che l'agevolazione in esame non si applica solo agli investimenti avviati a decorrere dal primo periodo d'imposta agevolabile, ma anche a quelli che risultino iniziati in anni precedenti. La corretta applicazione delle regole di imputazione temporale, pertanto, assume rilievo anche per stabilire quali costi assumono rilevanza per la costruzione del dato storico di raffronto (periodi 2012, 2013 e 2014) e, inoltre, in caso di investimenti ancora in corso, quanta parte dei relativi costi va imputata ai periodi di media e quanta parte ai periodi agevolati.

Il riferimento all'art. 109 del TUIR e, quindi, alla disciplina del reddito d'impresa, dovrebbe comportare implicitamente, si osserva, il recepimento agli effetti del credito d'imposta anche delle disposizioni dell'art. 110, comma 1, lett. b) dello stesso TUIR e cioè delle regole in

*Valorizzazione degli
investimenti*

materia di determinazione del costo fiscale; elemento che agli effetti in questione assume rilievo, ad esempio, per il costo degli strumenti di laboratorio o per il costo di acquisizione dei brevetti impiegati nelle attività di ricerca e sviluppo. Anche con riferimento a tale aspetto della disciplina, peraltro, si potrebbe riproporre analogo fenomeno di “discrasie” tra sistema IAS e sistema codicistico e anche in questo sembrerebbe logico applicare la stessa soluzione unitaria poc’anzi affermata per la collocazione temporale dei costi.

Ciò che preme rilevare, comunque, è che dal dato normativo emerge chiaramente che la determinazione del credito d’imposta deve avvenire attribuendo i costi al “**periodo di riferimento**”; ciò implicando che gli investimenti effettuati e imputabili in base all’art. 109 del TUIR a uno specifico periodo rilevano ai fini dell’agevolazione solo per tale periodo, non potendo l’impresa farli valere discrezionalmente in periodi diversi, al fine ad esempio del superamento dei limiti quantitativi di accesso. Sul punto avremo modo di tornare nel successivo paragrafo 5.

*La diretta connessione
dei costi alle attività di
R&S*

L’altra regola generale fissata dalla trascritta disposizione è quella secondo cui i costi, per essere ammissibili, devono anche essere “direttamente connessi” allo svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo. Il significato di tale statuizione è quello di precisare che agli effetti dell’agevolazione non possono assumere comunque rilievo i costi indiretti, il cui collegamento con le attività ammissibili cioè sia di tipo solo indiretto. Per la verità, però, considerata la ristretta cerchia dei costi ammessi, dalla quale si ricorda sono stati espunti, tra l’altro, i costi generali e quelli del “personale ausiliario” e tenendo presente che all’interno delle disposizioni concernenti i costi di personale e i costi di strumenti e attrezzature di laboratorio la regola della diretta connessione con le attività di ricerca e sviluppo viene nuovamente esplicitata, la suddetta regola non sembra avere portata autonoma. In ogni caso, osserviamo che con riguardo ai costi per la “ricerca

contrattuale”, la stretta connessione con le attività ammissibili dovrà evidentemente risultare direttamente dal contratto e più precisamente dal suo oggetto, dato che con riferimento a tale fattispecie non è l’impresa che effettua l’investimento che (organizza e) destina il personale e i beni strumentali all’esecuzione delle attività.

4.3. Spese di personale

Passando all’esame delle voci di costo rilevanti agli effetti della disciplina, la prima in rassegna è quella delle **spese di personale**.

Come si è già accennato, sul punto la disciplina odierna è più restrittiva di quella della precedente agevolazione del 2007-2009. La nuova disciplina, infatti, limita i costi della specie solo a quelli del **personale altamente qualificato**, escludendo il personale che, pur essendo direttamente impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo ammissibili, sia privo dei titoli di studio espressamente richiesti dalla norma.

In particolare, la lett. a) del comma 1 del citato art 4 del DM stabilisce che tra i costi di personale ammissibili rientrano solo quelli relativi al *“personale altamente qualificato 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 una laurea magistrale in discipline in ambito scientifico secondo la classificazione UNESCO Isced...o di cui all’allegato 1 annesso al decreto legge 23 dicembre, n. 145 ...”* e che sia:

- 1) dipendente dell’impresa**, impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo di cui all’articolo 2, comma 1, del presente decreto, con esclusione del personale con mansioni amministrative, contabili e commerciali, ovvero
- 2) in rapporto di collaborazione con l’impresa**, compresi gli esercenti arti e professioni, impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo di cui all’articolo 1, comma 2, del

presente decreto, a condizione che svolga la propria attività presso le strutture della medesima impresa”.

Come abbiamo già rilevato, l'individuazione del personale che assume rilevanza ai fini della disciplina in esame viene condotta con gli stessi criteri che erano stati adottati dalla disciplina di cui al richiamato art. 24 del DL n. 83 del 2012 - di seguito “credito d'imposta assunzioni” - e i cui effetti sono cessati al 31 dicembre 2014 proprio in ragione dell'entrata in vigore dell'incentivo qui in esame. Si è anche rilevato che in un certo senso le finalità del precedente incentivo vengono recuperate e amplificate dalla nuova disciplina. Ed invero, con riferimento ai titoli di studio necessari per essere considerati “personale altamente qualificato” le due discipline sono sostanzialmente identiche e identiche sono anche le attività di ricerca e sviluppo nelle quali il personale altamente qualificato deve essere coinvolto ai fini dell'ammissibilità del relativo costo. Le due discipline, però, presentano anche notevoli differenze sul piano sostanziale e, soprattutto, sul piano della misura del contributo ad esse collegato: non va dimenticato, infatti, che il “credito d'imposta assunzioni” non avrebbe potuto comunque superare l'importo massimo *pro-capite* di 200.000 euro annui.

Va, poi, sottolineato che nell'ambito del credito d'imposta ricerca e sviluppo l'ammissibilità dei costi della specie non è subordinata né all'incremento occupazionale, né alla qualificazione giuridica del rapporto come rapporto di lavoro dipendente a tempo indeterminato; come si è visto, infatti, la disciplina in esame ricomprende non solo i dipendenti a tempo determinato ma anche i collaboratori e in genere i lavoratori autonomi.

Inoltre, è interessante osservare che nel “credito d'imposta assunzioni” le condizioni di ammissibilità al beneficio erano diversificate in ragione del livello di qualifica: per il personale in possesso di un dottorato di ricerca non assumeva rilevanza la tipologia di attività nel quale

sarebbe stato impiegato e neanche la disciplina di competenza; invece, per il personale in possesso di laurea magistrale, l'accesso al beneficio era strettamente subordinato alla circostanza che tali soggetti fossero laureati in discipline di ambito tecnico o scientifico e che fossero impiegati proprio nelle attività di ricerca e sviluppo.

Con riferimento alla determinazione del costo, le due discipline sono sostanzialmente coincidenti; tenendo presente naturalmente che il "credito d'imposta assunzioni" aveva a riferimento specificamente il c.d. "costo azienda" dei dipendenti; mentre quello per ricerca e sviluppo assume il costo del personale in un'accezione più ampia dato che deve comprendere anche i collaboratori e i lavoratori autonomi.

In particolare, il comma 3 del citato art. 4 del DM precisa che agli effetti del credito d'imposta come costo ammissibile *"... deve essere preso in considerazione il costo effettivamente sostenuto dall'impresa per i lavoratori dipendenti o in rapporto di collaborazione in possesso dei titoli richiesti, intendendo come tale l'importo costituito dalla retribuzione lorda prima delle imposte e dai contributi obbligatori, quali gli oneri previdenziali e i contributi assistenziali obbligatori per legge, in rapporto all'effettivo impiego dei medesimi lavoratori nelle attività di ricerca e sviluppo"*.

Al riguardo, ci limitiamo ad osservare che per "costo effettivamente sostenuto" deve assumersi il c.d. "costo azienda" al lordo di altri contributi eventualmente spettanti all'impresa sull'assunzione del personale addetto alla ricerca. In questo senso, del resto, abbiamo già ricordato come tale principio sia stato esplicitato dallo stesso decreto al successivo art. 9, con riferimento proprio alla non interferenza tra il credito d'imposta in esame e quello per assunzioni dello stesso personale nell'anno 2014, ai sensi della richiamata disciplina di cui all'art. 24 del DL n. 83 del 2012.

Inoltre, sempre in relazione alla nozione di costo, sembra il caso di accennare alla particolare situazione che potrebbe presentarsi nel

caso in cui le prestazioni lavorative destinate alle attività di ricerca e sviluppo siano state oggetto di “**conferimento di opere e servizi** del socio nel capitale della società” ai sensi dell’art. 2464 del codice civile. La citata disposizione civilistica prevede la possibilità per i soci s.r.l. di effettuare i conferimenti anche mediante assunzione di obblighi aventi per oggetto la prestazione d’opera o di servizi a favore della società stessa. Tale operazione, da considerarsi alla stregua di un conferimento tipico, comporta l’iscrizione nell’attivo dello stato patrimoniale della società di un credito per un valore corrispondente al valore delle quote di capitale attribuite al socio. Successivamente, man mano che il socio effettua le prestazioni che si è impegnato a conferire, la società imputa a conto economico il relativo costo che viene compensato con il corrispondente abbattimento del credito iscritto nell’attivo.

L’Agenzia delle Entrate, analizzando il trattamento fiscale di tale fattispecie ha riconosciuto nella Risoluzione n. 35 del 2005 che il costo così imputato al conto economico dell’esercizio in cui vengono effettuate le prestazioni lavorative (in caso di conferimento di servizi) è pienamente deducibile dal reddito d’impresa della società secondo le ordinarie regole. Riterremmo che qualora le prestazioni del socio siano direttamente connesse alle attività di ricerca e sviluppo non ci siano motivi per non riconoscere l’ammissibilità di detto costo anche agli effetti agevolativi, a nulla rilevando le modalità con le quali tali prestazioni sono state remunerate. Il punto, tuttavia, meriterebbe di essere confermato dall’Agenzia delle Entrate, anche al fine di chiarire il trattamento di ipotesi per certi versi simili, quale ad esempio quello del contratto di associazione in partecipazione con prestazione di lavoro.

Il personale altamente qualificato rilevante agli effetti del credito d’imposta è, come si è visto, sia quello “**dipendente dell’impresa**” sia quello “**in rapporto di collaborazione con l’impresa, compresi gli**

esercenti arti e professioni". Per quanto riguarda la prima categoria, deve ritenersi che in essa vi rientrino tutti i soggetti legati all'impresa da un contratto di lavoro subordinato ai sensi dell'art. 2094 e ss. del codice civile, a prescindere, per quanto detto, dalla circostanza che si tratti di rapporto a tempo indeterminato.

*Il distacco di
personale*

Osserviamo, al riguardo, che dovrebbe senz'altro rientrare in questa fattispecie anche il costo del **"ricercatore distaccato"** dal datore di lavoro presso un altro soggetto (impresa, università o altro organismo di ricerca) per essere impiegato in attività di ricerca e sviluppo, che però costituiscono investimenti proprio per la medesima impresa distaccante. Ma analoga conclusione dovrebbe valere anche nel caso in cui il **"ricercatore distaccato"** sia impiegato invece in attività di ricerca e sviluppo dell'impresa distaccataria, anche se tale ricercatore non potrebbe essere considerato in senso stretto un suo dipendente. Sul punto, sarebbe opportuno un chiarimento da parte dei competenti organi, anche al fine di chiarire il trattamento agli effetti in questione del **"ricercatore"** che sia assunto dall'impresa che effettua l'investimento con un **"contratto di lavoro interinale"**.

Il lavoro interinale

*Le diverse forme di
collaborazione*

Per quanto riguarda, invece, la categoria dei **"ricercatori collaboratori"** dell'impresa, deve ritenersi che in essa vi rientrino tutti, anzitutto, i soggetti legati all'impresa da **rapporti di lavoro assimilato a quello di lavoro dipendente**; vale a dire, da contratti nei quali il lavoratore, pur non essendo sottoposto a un vincolo di subordinazione, svolge attività lavorative in modo continuativo e non autonomamente organizzate. In tale categoria rientrano, ad esempio, i **collaboratori coordinati e continuativi** (o, ancora per il 2015, i collaboratori a progetto) e i **titolari di borse di studio o assegni di ricerca**. Inoltre, in tale categoria rientrano anche i **"ricercatori"** legati all'impresa da rapporti di **"lavoro autonomo"**.

La diversità di trattamento, agli effetti dell'agevolazione, di tale seconda categoria di **"personale"** addetto alla ricerca e sviluppo, del

Lo svolgimento
dell'attività presso le
strutture dell'impresa

tutto identica alla prima per ciò che concerne ovviamente i requisiti di “alta qualificazione”, risiede nel fatto che l’ammissibilità dei costi è in questo caso subordinata alla condizione che il “personale non dipendente” impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo “...svolga la propria attività presso le strutture della medesima impresa”. Sono intuibili le esigenze di cautela cui la disposizione intende rispondere, sempre considerando che si tratta di un incentivo automatico soggetto a controlli solo *ex-post*. È chiaro, tuttavia, con riferimento essenzialmente ai soggetti che instaurino un rapporto a tutti gli effetti di lavoro autonomo, che tale rigida condizione potrebbe apparire in contrasto con la struttura e il contenuto di tale forma contrattuale. Peraltro, c’è da rilevare che la condizione della presenza fisica presso le strutture dell’impresa non dovrebbe impedire alle parti di organizzare anche una presenza non continuativa del lavoratore autonomo presso la struttura e comunque sganciata da rigidi vincoli di orario. In altri termini, la disposizione non dovrebbe interferire con l’autonomia delle parti nell’organizzazione delle reciproche prestazioni contrattuali, ma solo legare l’ammissibilità dei costi anche a una presenza non meramente simbolica o saltuaria, però da valutare in relazione allo specifico progetto di ricerca e al contributo richiesto al ricercatore.

A prescindere, comunque, dal tipo di problematica, va detto che per tutto il personale altamente qualificato, quale che sia il titolo giuridico del rapporto con l’impresa, la determinazione del costo ammissibile richiederà un’attenta verifica nei casi in cui detto personale sia impiegato dall’impresa anche per attività diverse da quelle di ricerca e sviluppo (attività industriali, commerciali o anche di tipo amministrativo). Come si è detto, infatti, il comma 3 dell’art. 4 in esame stabilisce espressamente che il costo deve essere assunto “... *in rapporto all’effettivo impiego dei medesimi lavoratori nelle attività di ricerca e sviluppo*”. Questo implica, dunque, che, ad esempio, nel

caso di dipendenti impiegati sia in progetti di ricerca e sviluppo e sia in ordinarie attività industriali, occorrerà ripartire il costo del dipendente in rapporto all'orario di lavoro delle due attività oppure in relazione ai giorni o ai mesi di impiego nei diversi settori nell'arco del periodo d'imposta dell'impresa.

4.4. Spese per strumenti e attrezzature di laboratorio

La seconda categoria di spese ammissibili, nel caso di investimenti in attività di ricerca e sviluppo effettuati in modalità *“intra-muros”*, è indicata dalla lett. b) del comma 1 dell'art. 4 del DM, la quale prevede che sono ammissibili al credito d'imposta *“le quote di ammortamento delle spese di acquisizione o utilizzazione di **strumenti e attrezzature di laboratorio** ...”*.

Come si è già avuto modo di ricordare, la formula adottata dal legislatore coincide con quella della precedente agevolazione del triennio 2007-2009, fatto salvo il limite di costo minimo di 2.000 euro, su cui tra breve torneremo.

Al riguardo, occorre osservare come per l'individuazione di tali beni non sembri possibile operare un rinvio a una definizione merceologica omnicomprensiva, cioè valida per tutte le imprese, oppure, alternativamente, riferirsi a una specifica voce elaborata dalla prassi contabile ai fini delle classificazioni di bilancio. Cosicché, l'espressione utilizzata dalla norma deve intendersi riferita in generale a tutti i beni materiali strumentali che a seconda del tipo del settore economico di appartenenza possano essere considerati indispensabili per lo svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo. In altri termini, occorrerà, quindi, individuare in concreto per ciascuno dei settori economici nell'ambito dei quali vengono svolte le attività di ricerca e sviluppo l'insieme dei beni materiali che possono qualificarsi alla stregua di strumenti e attrezzature indispensabili per la conduzione di esperimenti, prove, applicazioni, test di convalida e altri lavori

analoghi. I beni il cui impiego assume rilievo agli effetti dell'agevolazione possono, dunque, essere della specie più varia in relazione al "tipo" di laboratorio. Così, a titolo meramente esemplificativo, in un "laboratorio di chimica", il riferimento può essere fatto: agli strumenti utilizzati per la miscelazione delle sostanze (agitatore magnetico), oppure per la loro separazione (centrifughe, apparecchiature per distillazione, essiccatori, etc.) oppure ancora per la loro misurazione (bilance digitali, termometri, polarimetri, densimetri etc...). Naturalmente, nessuna preclusione può esistere a considerare strumenti e attrezzature rilevanti agli effetti in questione anche beni di uso comune, come ad esempio i *personal computer*, oppure in determinati casi anche i mezzi di trasporto (si pensi al caso dei mezzi specificamente attrezzati come laboratori mobili).

L'espresso riferimento al laboratorio contenuto nella norma comunque non dovrebbe stare a significare, implicitamente, che la rilevanza di tali beni agli effetti dell'agevolazione presupponga necessariamente l'esistenza di un laboratorio in senso fisico, di proprietà o comunque a disposizione dell'impresa. Ben potrebbe verificarsi, infatti, che le attività di ricerca e sviluppo ammissibili siano svolte in locali promiscuamente utilizzati anche per le ordinarie attività produttive o di altro tipo. Il punto meriterebbe, ad ogni modo, un opportuno chiarimento dai competenti organi.

La definizione sul piano oggettivo degli "strumenti e delle attrezzature di laboratorio" non esaurisce però l'individuazione delle immobilizzazioni materiali rilevanti agli effetti in questione. Come si è visto, infatti, la disciplina odierna ammette tra i costi ammissibili solo quelli relativi a strumenti e attrezzature di laboratorio "... *con costo unitario non inferiore a 2.000 euro, al netto dell'imposta sul valore aggiunto*".

Al riguardo, è opportuno precisare che, come già evidenziato, agli effetti in questione dovrebbe assumere rilievo la nozione di "costo

Esclusione dei beni di minor valore

fiscale riconosciuto”, valevole ai fini della disciplina del reddito d’impresa, così come individuata dal richiamato art. 110, comma 1, lett. b), del TUIR. Pertanto, agli effetti in esame rileverà, nel caso più semplice dell’acquisto da terzi, non solo il prezzo (eventualmente) di listino del bene, ma anche gli oneri accessori di diretta imputazione, quali le spese di trasporto, di montaggio e di collaudo eventualmente sostenute. E analoghe considerazioni valgono per il caso in cui gli strumenti o le attrezzature siano costruiti dalla stessa impresa che effettua l’investimento in attività di ricerca e sviluppo, dovendosi fare riferimento in tal caso alla nozione di “costo di produzione”.

Venendo alla determinazione del costo ammissibile, la citata lett. b) del comma 1 dell’art. 4 del DM stabilisce che le quote di ammortamento delle spese di acquisizione dei beni in esame rilevano in ciascun periodo d’imposta *“... nei limiti dell’importo risultante dall’applicazione dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988 ... in relazione alla misura e al periodo di utilizzo per l’attività di ricerca e sviluppo ...”*.

A sua volta, il comma 4 dello stesso art. 4 del DM, integrando la norma primaria, ha dettato le regole per la determinazione delle spese rilevanti nei casi di acquisizione dei beni tramite **leasing finanziario** e di utilizzo in base a contratto di **locazione semplice** (o noleggio). In particolare, per il primo caso la norma stabilisce che *“... alla determinazione dei costi ammissibili concorrono le quote capitali dei canoni, nella misura corrispondente all’importo deducibile ai sensi dell’articolo 102, comma 7, del TUIR, in rapporto all’effettivo impiego per le attività di ricerca e sviluppo ...”*. Tale previsione determina una divergenza di trattamento, ai fini che ci occupano, tra le imprese che detengono i beni in proprietà e quelle che li detengono in locazione finanziaria (e che non siano soggetti “IAS adopter”). Com’è noto, infatti, la versione vigente del richiamato comma 7 dell’art. 102 del TUIR prevede - per le imprese che imputano a conto economico i

Utilizzo in locazione
finanziaria e locazione
semplice

canoni di locazione finanziaria - e cioè per le imprese tenute alla redazione del bilancio codicistico - che la deduzione dei canoni è ammessa per un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente tabellare. Pertanto, ipotizzando che il coefficiente di ammortamento applicabile sia quello del 25% e che il costo storico di acquisto sia pari a 10.000 euro, nel caso di acquisto in proprietà il costo che potrà concorrere alla determinazione del volume degli investimenti sarà pari, nei singoli periodi d'imposta a 2.500 euro; nel caso, invece di locazione finanziaria, il costo può raggiungere i 5.000 euro; com'è evidente si tratta di una notevole differenza di trattamento.

Comunque, occorre tenere presente che le regole dettate per il concorso al volume degli investimenti ammissibili individuano l'importo massimo che può essere imputato in ciascun periodo d'imposta, ma pur sempre nel presupposto che le quote di ammortamento e le quote capitali dei canoni siano effettivamente imputate al conto economico (a prescindere dalla loro eventuale capitalizzazione); quindi, sia nel caso di imputazione di quote di ammortamento inferiori alla quota massima tabellare, sia nel caso di quota capitale inferiore a quella massima deducibile ai sensi del richiamato comma 7 dell'art. 102 del TUIR sarà alla quota effettiva che occorrerà fare riferimento anche agli effetti del meccanismo agevolativo.

L'ultimo caso regolato è quello dell'utilizzo dei beni strumentali a titolo di locazione semplice. Al riguardo, il decreto stabilisce che per gli strumenti e le attrezzature di laboratorio acquisiti mediante locazione non finanziaria *"... il valore al quale applicare i coefficienti di cui al decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988 è rappresentato dal costo storico del bene, che ai fini dei controlli di cui all'articolo 8 del presente decreto, deve risultare dal relativo contratto di locazione, ovvero da una specifica dichiarazione del locatore"*. In tal caso, quindi, il trattamento ai fini dell'agevolazione è del tutto identico a quello

dell'acquisto in proprietà; tuttavia, ricordando che comunque la quota di ammortamento tabellare è pur sempre l'importo massimo ammissibile, qualora il canone di locazione imputato per competenza al conto economico sia per ipotesi inferiore a tale quota, è al canone imputato a conto economico che occorrerà avere riguardo.

4.5. Spese per competenze tecniche e brevetti

L'altra tipologia di costi considerati ammissibili nell'ambito degli investimenti effettuati in "modalità *intra-muros*" è quella indicata alla lett. d) del comma 1 dell'art. 4 del decreto interministeriale, la quale, in particolare, prevede l'ammissibilità al credito d'imposta dei costi relativi a *"competenze tecniche e privative industriali relative a un'invenzione industriale o biotecnologia, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale, anche acquisite da fonti esterne"*.

La sottolineata locuzione evidenzia la differenza sostanziale che, come abbiamo già rilevato, caratterizza l'odierna disciplina agevolativa che non limita la rilevanza dei costi in esame al solo caso dell'acquisto dall'esterno, ma la estende anche ai brevetti e agli altri elementi "prodotti" internamente, vale a dire cui l'impresa perviene o è pervenuta in esito alle stesse attività di ricerca e sviluppo. Nella voce di costo in questione dovrebbero farsi rientrare, tra gli altri, i costi sostenuti per l'acquisizione di conoscenze, di brevetti²⁴, di licenze d'uso, di *software* specifico.

²⁴ Per indicare i cc.dd. "*patents*", ossia i beni immateriali tutelabili, la norma adotta la nozione di "*privative industriali*" facendo riferimento ai titoli in forza dei quali viene conferito un monopolio temporaneo di sfruttamento sull'oggetto della privativa stessa, consistente nel diritto esclusivo di realizzarlo, di disporne e di farne un uso commerciale, vietando tali attività ad altri soggetti non autorizzati. Ricordiamo che, in termini generali, sono oggetto di privativa industriale: le invenzioni industriali; i modelli di utilità; le nuove varietà vegetali. Il diritto di privativa conferisce al titolare: (i) nel caso in cui l'oggetto della privativa sia un prodotto, il diritto di vietare ai terzi, salvo consenso del titolare, di produrre, usare, mettere in commercio, vendere o importare a tali fini il prodotto in questione; (ii) nel caso in cui l'oggetto della privativa brevetto sia un procedimento, il diritto di vietare ai terzi, salvo consenso del titolare, di applicare il procedimento, nonché di usare, mettere in commercio, vendere o importare a tali fini il prodotto direttamente ottenuto con il procedimento in questione. L'art. 3, DL n. 145/2013 enumera espressamente le tipologie di beni immateriali coperti da privativa industriale riferendosi, in particolare a: invenzioni industriali o biotecnologiche: si tratta delle soluzioni nuove e innovative in risposta a un problema di carattere tecnico. L'invenzione può fare riferimento alla creazione di un congegno, prodotto, metodo o procedimento completamente nuovo o può semplicemente rappresentare un

In via generale, con riferimento agli elementi in esame, valgono, laddove compatibili, le precisazioni relative al criterio della competenza e al riconoscimento fiscale dei costi già analizzati nel paragrafo relativo ai beni materiali.

Occorre, tuttavia, osservare che, diversamente da quanto previsto per gli strumenti e le attrezzature di laboratorio, la lett. d) del comma 1 dell'art. 4 in commento non detta specifiche regole di imputazione temporale per i costi da essa contemplati. Peraltro, è utile ricordare che, su questo punto, la nuova disciplina si presenta del tutto identica a quella della citata Legge n. 296/2006, nonché alla stessa disciplina comunitaria cui entrambe fanno, direttamente o indirettamente, riferimento.

A nostro avviso, la scelta di non indicare, in questo caso, alcun criterio per la specifica individuazione del costo addossabile ai singoli periodi agevolabili dovrebbe interpretarsi nel senso di considerare tale costo non alla stregua di un "costo corrente" ma, bensì, come "costo di capitale". Tale interpretazione non sarebbe, del resto, necessariamente in contrasto con il rinvio di carattere generale operato dalla norma all'art. 109, TUIR; infatti, tale rinvio ben può operare anche in questa fattispecie nel senso di assumere come direttamente applicabile il comma 2 lett. a) di detta norma e, quindi, di individuare il periodo di imputazione temporale agli effetti dell'agevolazione con quello in cui si ritiene sostenuto il costo di acquisto del brevetto (passaggio della proprietà). Con l'ulteriore precisazione che, evidentemente, nessuna differenziazione dovrebbe essere operata tra l'acquisto del brevetto da fonti esterne e

miglioramento di un dato prodotto o procedimento già esistente. La mera scoperta di qualcosa che già esiste in natura non può essere qualificata come un'invenzione. Pertanto possono essere oggetto di brevetto le invenzioni nuove, che implicano un'attività inventiva e che sono atte ad avere un'applicazione industriale; topografie di prodotti a semiconduttori: il prodotto a semiconduttori viene definito come prodotto capace di svolgere una funzione elettronica, costituito da un insieme di strati, di cui almeno uno è un semiconduttore; nuove varietà vegetali: si tratta di insiemi vegetali di un *taxon* botanico del grado più bassi conosciuto che può essere definito in base ai caratteri risultanti da un certo genotipo o da una certa combinazione di genotipi.

l'acquisizione "interna": nel senso che, anche nel caso in cui un brevetto costituisca il risultato finale delle attività di R&S condotte dalla stessa impresa, il costo di tale *intangibile* così come determinato, per effetto della capitalizzazione di tutti i costi relativi sostenuti, inclusi quelli legati alla sua registrazione, assumerà rilievo nel periodo di imposta in cui avvenga la registrazione stessa. Il punto, comunque, stante la sua importanza agli effetti del meccanismo agevolativo, meriterebbe di essere opportunamente chiarito dai competenti organi.

4.6. Spese per ricerca contrattuale

Come si è ripetutamente osservato, l'effettuazione degli investimenti in attività di ricerca e sviluppo rientranti tra quelle agevolabili può essere commissionato dall'impresa a un soggetto terzo e formare oggetto di un sinallagma contrattuale in cui appunto la controprestazione sia il compimento del progetto o della specifica attività commissionata.

Dispone al riguardo la lett. c) del comma 1 dell'art. 4 del DM che tra i costi ammissibili rientrano le *spese "relative a **contratti di ricerca** stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese, comprese le start-up innovative di cui all'articolo 25 del decreto-legge 18 ottobre 2012, n. 179, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2012, n. 221..."*; con l'ulteriore precisazione, sulla cui portata ci siamo già soffermati nel paragrafo 2... al quale si rinvia, che nel caso di ricerca commissionata ad altre imprese devono escludersi dalla fattispecie le imprese che *"direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa"*.

Il regime della ricerca contrattuale è, inoltre, completato dalla disposizione introdotta dal comma 5 dello stesso art. 4 del DM, la quale ha stabilito che: *"Ai fini dell'ammissibilità dei costi di cui alla lettera c) del comma 1, i contratti di ricerca devono essere stipulati con imprese residenti o localizzate in Stati membri dell'Ue, in Stati aderenti*

all'accordo sullo Spazio economico europeo (SEE) ovvero in Paesi e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni". È intuitiva, al riguardo, la finalità di carattere antielusivo che con tale limitazione si è inteso perseguire e che, in effetti, trova adeguata giustificazione nel contesto di un incentivo automatico in cui i controlli sono fatti solo *ex post* e in cui, con riferimento alle attività di ricerca e sviluppo "*extra-muros*" la stessa documentazione probatoria deve essere accompagnata, come si dirà nel successivo paragrafo 7, non solo dalla copia del contratto, ma anche da una relazione sottoscritta dai medesimi soggetti commissionari, concernente le attività svolte in esecuzione del contratto. E va rimarcato come, diversamente da quanto si è visto in relazione alla fattispecie della c.d. "ricerca *infra-gruppo*", ove, come abbiamo visto, il verificarsi della fattispecie determina semplicemente la "riqualificazione" della ricerca da contrattuale a "ricerca *intra-muros*", nel caso della ricerca commissionata a imprese non residenti o localizzate in uno dei suddetti Stati, Paesi e territori il verificarsi della fattispecie determini proprio, come si evince dal dato letterale della norma, l'inammissibilità delle relative spese. Piuttosto, corre anche l'obbligo di osservare che la previsione antielusiva sembrerebbe scattare solo nel caso in cui la controparte contrattuale sia un'impresa, ma non nel caso in cui sia una Università o un altro organismo o ente di ricerca. Il punto meriterebbe di essere opportunamente chiarito dai competenti organi.

Quanto alla individuazione di tali ultimi soggetti - **università, enti di ricerca e organismi equiparati** - riteniamo possa farsi diretto riferimento alle indicazioni fornite in occasione della precedente agevolazione di cui al richiamato art. 1, DL 13 maggio 2011, n. 70, che, come abbiamo ricordato, introdusse per il biennio 2011-2012 un incentivo alla "ricerca contrattuale" sostanzialmente identico a quello in

esame. In particolare, il comma 3 di detto art. 1 chiariva che ²⁵ per Università ed enti pubblici di ricerca dovevano intendersi: i) le Università, statali e non statali, e gli Istituti Universitari, statali e non statali, legalmente riconosciuti; ii) gli enti pubblici di ricerca di cui all'articolo 6 del Contratto collettivo quadro per la definizione dei comparti di contrattazione per il quadriennio 2006-2009²⁶; iii) l'ASI-Agenzia Spaziale Italiana; iv) gli istituti di ricovero e cura a carattere scientifico.

Per la definizione degli organismi di ricerca, inoltre, la norma rinviava alla lettera d) del paragrafo 2.2 della citata comunicazione della Commissione n. 2006/C 323/01, all'epoca vigente. Ai fini della odierna disciplina, dunque, stante l'analogo tenore letterale delle norme esaminate, devono ritenersi valide le indicazioni fornite nel 2011, con le seguenti, ulteriori precisazioni:

- con riferimento agli enti di ricerca, deve ritenersi ancora valido il rinvio agli enti individuati dalla contrattazione collettiva del comparto "Ricerca"; va, tuttavia, considerato che, in attuazione dell'articolo 1 della Legge 27 settembre 2007, n. 165, il settore è stato interessato da un processo di riordino che ha comportato soppressioni o accorpamenti di alcuni enti;
- la nozione di organismi di ricerca va aggiornata a quanto contenuto nella Comunicazione della Commissione n. 2014/C 198/01 che definisce tali: ogni entità *"indipendentemente dal*

²⁵ Si veda anche la circolare Agenzia delle Entrate n. 51/E del 28 novembre 2011.

²⁶ Si tratta dei seguenti soggetti: Istituto superiore di sanità (ISS); Istituto superiore per la prevenzione e la sicurezza del lavoro (ISPESL); Istituto italiano di medicina sociale (IIMS); Istituto nazionale di statistica (ISTAT); Consiglio per la ricerca e la sperimentazione in agricoltura (CRA); Istituto per le telecomunicazioni e l'elettronica "Giancarlo Vallauri" (MARITELERADAR); Consorzio per l'area di ricerca scientifica e tecnologica di Trieste (AREA Science Park); Istituto nazionale di astrofisica (INAF); Agenzia per la protezione dell'ambiente e per i servizi tecnici (APAT); Ente italiano montagna (EIM); Istituto nazionale della montagna (IMONT); Istituto di studi ed analisi economica (ISAE); Istituto nazionale di oceanografia e geofisica sperimentale (OGS); Istituto nazionale di geofisica e vulcanologia (INGV); Centro per la formazione in economia e politica dello sviluppo rurale; Istituto nazionale di ricerca metrologica (INRIM); Museo storico della fisica e centro di studi e ricerche "Enrico Fermi"; Ente per le nuove tecnologie, l'energia e l'ambiente (ENEA); Istituto nazionale per la valutazione del sistema educativo di istruzione e formazione (INVALSI); Agenzia nazionale per lo sviluppo dell'autonomia scolastica; Istituto nazionale di documentazione per l'innovazione e la ricerca educativa (INDIRE).

suo status giuridico (costituito secondo il diritto privato o pubblico) o fonte di finanziamento, la cui finalità principale consiste nello svolgere in maniera indipendente attività di ricerca fondamentale, di ricerca industriale o di sviluppo sperimentale o nel garantire un'ampia diffusione dei risultati di tali attività mediante l'insegnamento, la pubblicazione o il trasferimento di conoscenze."

Come si è visto, oltre alle Università e agli enti suddetti, la fattispecie in parola include, inoltre, tra i soggetti commissionari idonei ad attribuire all'impresa committente il beneficio nella misura massima del 50%, anche **"altre imprese, comprese le start-up innovative ..."**.

Al riguardo, stante l'ampiezza del dato normativo, è il caso di osservare che tra le altre imprese devono includersi, in via di principio, potenzialmente tutte le imprese in grado di assumere la veste di controparte in un contratto il cui oggetto principale sia una delle attività ammissibili.

Ciò chiarito, nel ricordare che per le spese relative alla "ricerca contrattuale" la misura del credito d'imposta è maggiorata al 50%, occorre richiamare l'attenzione sul fatto che anche i costi in questione vanno assunti secondo le regole della competenza fiscale fissate dal richiamato art. 109 del TUIR. Tale riferimento assume particolare rilievo in questo caso poiché, trattandosi, in genere, di un contratto di appalto di servizi, la regola che l'impresa committente deve rispettare per l'imputazione dei relativi costi è quella prevista, in particolare, dalla lett. b) del comma 2 di tale norma, in virtù della quale, in genere, *"... le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute ... alla data in cui le prestazioni sono ultimate ..."*. Conseguentemente, così come ai fini del reddito d'impresa, anche ai fini dell'agevolazione, il momento rilevante per considerare effettuato l'investimento in attività di ricerca e sviluppo in modalità *"extra-muros"* è quello in cui, in base al contratto, può considerarsi ultimata la prestazione oppure, nel caso in cui siano

previsti stati di avanzamento con accettazione da parte dell'impresa committente, alla data di accettazione stessa. E va anche ricordato che, come si è già detto, la disciplina agevolativa non richiede per la sua applicazione che i progetti di ricerca siano avviati a decorrere dall'entrata in vigore della disciplina; ben può accadere, dunque, che siano interamente ammissibili al beneficio le spese di un progetto di ricerca commissionato in uno degli anni anteriori al 2015, ma il cui completamento si realizzi nel corso di uno dei periodi agevolabili. Naturalmente, analoghe considerazioni valgono agli effetti della costruzione del parametro storico da assumere per la verifica della condizione di incrementalità degli investimenti, che come si è visto, caratterizza il meccanismo di calcolo del credito d'imposta per la generalità delle imprese.

4.7. Spese di certificazione contabile

L'ultima categoria di spese ammissibili agli effetti dell'agevolazione è quella prevista dal comma 2 del citato art. 4 del DM, che corrisponde nella sostanza alla disposizione già contenuta nel comma 11, quinto periodo, della norma primaria. Prevede, in particolare, la norma che *“Per le imprese non soggette a revisione legale dei conti e prive di un collegio sindacale sono ammissibili, entro il limite massimo di euro 5.000, le spese sostenute per l'attività di **certificazione contabile**”*.

Al riguardo, anticipando in parte quanto sarà detto nel successivo paragrafo 7, occorre precisare subito che tale previsione troverà applicazione essenzialmente nei confronti delle imprese di minori dimensioni nonché, in genere, per tutte le imprese individuali che intendano avvalersi della disciplina agevolativa. Va, inoltre, osservato che, evidentemente, nonostante la lettera della norma operi riferimento alle “attività “ di certificazione contabile, le spese in oggetto non configurano costi ammissibili in senso stretto. La loro inclusione nel novero dei costi disciplinati dall'art. 4 del decreto risponde, quindi,

solo alla volontà del legislatore di temperare le esigenze di controllo del Fisco con quelle di attenuare per le imprese di più piccole dimensioni il costo aggiuntivo dell'accesso al beneficio rappresentato dalla necessità di predisporre una documentazione certificata da un soggetto terzo all'uopo abilitato.

Nel disporre tale inclusione, però, la norma non indica a quale categoria di costi ascrivere tali spese: se a quella del 25% (applicabile alle spese per i beni strumentali materiali e immateriali) o a quella del 50% (applicabile alle spese di personale e alla ricerca contrattuale). Ciò indurrebbe a ritenere che l'importo delle spese in questione, pur sempre nel suddetto limite dei 5.000 euro sarebbe integralmente agevolabile nel senso che tale importo (o quello più basso effettivamente sostenuto) sarebbe portato direttamente in aumento del contributo finale determinato sulla base degli altri costi ammissibili: in tal modo, in altri termini, l'importo delle spese entro i 5.000 euro verrebbe di fatto rimborsato sotto forma di maggiorazione del credito (pur sempre rispettando il massimale dei 5 milioni che però per le imprese in parola appare plausibile ritenere sia di difficile sfioramento). Per la verità, una tale soluzione è espressamente prevista per le analoghe spese che devono essere sostenute (peraltro dalla generalità dei soggetti) per l'ottenimento del "credito d'imposta assunzioni" di cui al citato art. 24 del DL n. 83 del 2012. Tuttavia, va ricordato che nell'ambito di tale disciplina la soluzione prospettata è supportata da un'inequivocabile statuizione normativa; in particolare, l'art. 2 del Decreto MiSE del 23 ottobre 2013, al comma 6, disponeva espressamente, interpretando così il dettato della norma primaria (e cioè del comma 9 del citato art. 24 del DL n. 83 del 2012), la concessione a tali soggetti di *"... un **ulteriore contributo** sotto forma di credito d'imposta, pari alle spese sostenute e documentate per l'attività di certificazione contabile ... entro un limite massimo di 5.000 euro e, comunque, entro il tetto massimo pari a 200.000 euro per*

ciascun anno". Com'è evidente, la trascritta previsione si esprime in termini diversi da quella qui in questione, che invece, come si è visto, dichiara semplicemente che le spese di certificazione sono ammissibili, ma non che danno luogo a un credito di pari importo. Il punto meriterebbe di essere chiarito dai competenti organi, tenendo presente che molto probabilmente la volontà del legislatore, ancorché tradotta in una formula non del tutto coerente, era proprio quella di attribuire una semplice maggiorazione in valore assoluto del credito vero e proprio. Resterebbe, però, da chiarire, accogliendo tale più favorevole prospettiva, se i costi in questione, fino a concorrenza dell'importo di fatto rimborsato, restino ugualmente deducibili dal reddito d'impresa.

5. Condizioni quantitative di accesso al beneficio: volume minimo degli investimenti e superamento della media storica

5.1. Il volume minimo di investimenti

Come si è già avuto modo di rilevare nelle premesse, l'accesso alla disciplina agevolativa, potenzialmente garantito a tutte le imprese che effettuino investimenti nelle attività ammissibili individuate nel precedente paragrafo 3, richiede anche il rispetto di due precise condizioni concernenti il "*quantum*" di investimenti realizzati. In particolare, ai sensi del comma 1 dell'art. 5 del DM, che riordina sul punto le disposizioni già contenute nei commi 1 e 3 della norma primaria, il credito d'imposta "*...è riconosciuto a condizione che la spesa complessiva per investimenti in attività di ricerca e sviluppo effettuata in ciascun periodo d'imposta in relazione al quale si intende fruire dell'agevolazione ammonti almeno ad euro 30.000 ed ecceda la media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015 ovvero nel minore periodo di cui al comma 2*".

Il diritto a richiedere il beneficio è, dunque, subordinato alla preliminare verifica del raggiungimento del **volume minimo di investimenti** richiesti, fissato dalla norma a **30.000 euro**; verifica che riguarda tutte le imprese e, dunque, anche quelle di nuova costituzione, alle quali, invece, come si è detto, non è richiesto di soddisfare la condizione di “incrementalità” degli investimenti rispetto al parametro storico di riferimento (e neanche, è il caso di precisare nell’ambito dei periodi agevolabili).

Come si evince chiaramente dal dato letterale della trascritta norma, la verifica del limite minimo d’investimenti va effettuata in relazione a ciascun periodo d’imposta agevolabile separatamente considerato: **regola di autonomia dei periodi d’imposta**. Ciò implica che gli investimenti effettuati - *rectius*: imputabili secondo le regole dell’art. 109 del TUIR - in un determinato periodo d’imposta al di sotto dei 30.000 euro non possono assumere rilevanza agli effetti della verifica della soglia minima di accesso nei periodi successivi; in altri termini, gli investimenti che non raggiungono la soglia in un determinato periodo d’imposta non sono “riportabili” al periodo d’imposta successivo, restando del tutto ininfluenti ai fini della disciplina agevolativa. Ed è importante sottolineare che la regola in questione è, per così dire, intrinseca all’intero meccanismo di calcolo dell’agevolazione; la non riportabilità degli investimenti non sfruttati ai fini del credito d’imposta, in quanto inferiori alla soglia minima, pertanto, vale anche per il calcolo della c.d. “eccedenza agevolabile”: nel senso che degli investimenti sotto soglia effettuati in un determinato periodo d’imposta non potranno essere sommati dall’impresa a quelli di altri periodi neanche per il superamento del parametro storico di riferimento. Nella medesima prospettiva, peraltro, si deve ritenere a stretto rigore che identico trattamento riguardi gli “investimenti in eccesso”, vale a dire quelli che in un determinato periodo non danno diritto al credito d’imposta poiché eccedenti il limite massimo del beneficio spettante

per ciascun periodo d'imposta, fissato dalla norma a 5 milioni di euro: in concreto, ipotizzando che in un determinato periodo d'imposta l'impresa effettui investimenti ammessi all'intensità del 50% per un importo pari a 11 milioni di euro, tali investimenti assumeranno rilievo entro il limite di 10 milioni (corrispondente a un credito massimo di 5 milioni) e per la parte eccedente (1 milione) rimangono irrilevanti anche per i successivi periodi d'imposta.

Ciò chiarito, ed evidenziando che ovviamente per la verifica del volume minimo d'investimenti assumono rilevanza esclusivamente i costi considerati ammissibili nel singolo periodo d'imposta in base alle regole indicate nel precedente paragrafo 4 (così, a titolo di esempio, le quote di ammortamento di un bene strumentale il cui costo storico non raggiunga i 2.000 euro non assumono comunque rilievo ai fini del superamento in concorso con costi ammissibili della soglia in esame), si rendono opportune alcune ulteriori precisazioni.

Una prima precisazione riguarda le imprese che, oltre alla condizione concernente il volume minimo dei 30.000 euro, devono rispettare anche la condizione del superamento del parametro storico di raffronto e attiene proprio alla possibile interferenza di tali due limiti minimi. Prima dell'emanazione del decreto interministeriale, infatti, era stato posto il dubbio se per tali imprese il limite dei 30.000 euro dovesse applicarsi alla stessa "eccedenza agevolabile", nel senso che per l'accesso al beneficio non sarebbe stato sufficiente realizzare nuovi investimenti per 30.000 euro, ma sarebbe stato necessario realizzare un incremento minimo degli investimenti rispetto alla media storica pari ad almeno 30.000 euro. Il dubbio, in realtà, non originava dal dato normativo, ma dalla relazione tecnica allegata al ddl Stabilità 2015, nella quale, agli effetti delle stime, l'importo dei 30.000 euro veniva assunto come "*soglia minima di delta di spesa agevolabile*". Il decreto ha eliminato tale dubbio, confermando che il limite in questione non interferisce con il calcolo dell'eccedenza agevolabile.

Pertanto, la circostanza che in determinate ipotesi (che possono riguardare soprattutto le imprese di più modeste dimensioni) l'incremento di investimenti agevolabili rispetto al dato storico di raffronto non raggiunga i 30.000 euro, non comporta il divieto di accesso al beneficio, essendo sufficiente che tale limite sia raggiunto dalla spesa sostenuta nel singolo periodo d'imposta agevolabile.

Una seconda questione di particolare rilievo riguarda l'applicazione del limite minimo d'investimenti in presenza di periodi d'imposta di durata inferiore a dodici mesi: occorre chiedersi, infatti, se in questi casi l'importo di 30.000 euro possa essere ragguagliato per dodicesimi (beninteso, analogo ragguaglio andrebbe operato in caso di periodo d'imposta di durata superiore all'anno).

Periodi di imposta inferiori ai 12 mesi

Il problema, che assume importanza soprattutto per le imprese di nuova costituzione di minori dimensioni (si pensi al caso delle *start-up* innovative e delle PMI innovative di nuova costituzione), andrebbe a nostro avviso risolto in senso affermativo, essendo ragionevole ritenere che il limite in oggetto sia stato implicitamente fissato avendo a riferimento un volume d'investimenti congruo in relazione alla ordinaria attività d'impresa e soprattutto considerando che l'agevolazione in esame ha ad oggetto lo svolgimento di "lavori aziendali" e non già atti di gestione, per così dire, "istantanei". Il punto meriterebbe di essere chiarito dai competenti organi. Osservando, però, che la soluzione affermativa non sarebbe in contrasto con il dato letterale della norma agevolativa, ma anzi parrebbe con esso coerente, atteso che il limite in questione viene posto dalla stessa norma che nel fissare anche il limite massimo del credito d'imposta spettante per ciascun periodo d'imposta dispone testualmente che il beneficio "... è riconosciuto, fino ad un importo massimo annuale di euro 5 milioni ..."; avvalorando, quindi, la presunzione che entrambi i limiti siano stati individuati dal legislatore in ragione dell'ordinaria durata del periodo d'imposta. Anzi, a ben guardare, tale più logica

soluzione trova ulteriore rafforzamento sul piano sistematico considerando che anche in riferimento al calcolo del parametro storico di raffronto il decreto interministeriale, come si vedrà, ha precisato che occorre assumere non semplicemente la media degli investimenti effettuati nei tre (o due) periodi d'imposta precedenti, ma la “... media annuale delle medesime spese realizzate ...”.

Sempre in relazione alla verifica del limite dei 30.000 euro, infine, c'è da porre la questione, anch'essa riguardante quasi esclusivamente le imprese di piccole dimensioni, se nel calcolo degli investimenti possano essere considerate anche le **spese sostenute per l'attività di certificazione contabile** da parte delle imprese non soggette a revisione legale dei conti e prive di un collegio sindacale. Come si è detto nel precedente paragrafo, infatti, tali spese, sia pur entro il limite massimo di 5.000 euro, sono annoverate tra i costi ammissibili ai sensi del comma 2 dell'art. 4 del DM (corrispondente al quinto periodo del comma 11 della norma primaria). Al riguardo, deve evidenziarsi che la disposizione che impone il limite minimo dei 30.000 euro si riferisce letteralmente, come si è visto, agli investimenti in “*attività di ricerca e sviluppo*”, nell'ambito dei quali, a stretto rigore, non sembrerebbe possano farsi rientrare le spese per la certificazione. Tuttavia, la loro espressa indicazione tra i costi ammissibili potrebbe essere sintomo della volontà del legislatore di equipararle a tutti gli effetti agli investimenti in senso tecnico. Anche tale punto andrebbe opportunamente chiarito dai competenti organi.

5.2. Superamento del parametro storico di riferimento

Per avere accesso al beneficio non è sufficiente che nel periodo d'imposta agevolabile siano effettuati investimenti in attività di ricerca e sviluppo per almeno 30.000 euro, ma è anche necessario verificare il loro **carattere incrementale** e cioè che il loro ammontare superi un determinato parametro storico di riferimento che la norma individua nel

volume medio dei medesimi investimenti effettuati dall'impresa nei tre periodi d'imposta anteriori a quello in corso al 31 dicembre 2015 ovvero, in caso di imprese di più recente costituzione, nei due precedenti o nell'unico periodo precedente. In concreto, avendo a riferimento la generalità delle imprese, si tratta del triennio 2012-2014 ovvero del biennio 2013-2014 ovvero ancora dell'anno 2014. Il meccanismo di calcolo per la verifica di tale condizione è descritto nel comma 2 del citato art. 5 del DM il quale, integrando la norma primaria, stabilisce che per **spesa incrementale complessiva** “ ... *si intende la differenza positiva tra l'ammontare complessivo delle spese per investimenti in attività di ricerca e sviluppo di cui al comma 1 dell'articolo 4 sostenute nel periodo d'imposta in relazione al quale si intende fruire dell'agevolazione e la media annuale delle medesime spese realizzate nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015 ovvero nel minor periodo dalla data di costituzione*”.

*Imprese di nuova
costituzione*

Come si è detto, tale regola non riguarda le imprese di nuova costituzione, per le quali, dunque, l'intero ammontare degli investimenti effettuati (sempre che siano pari almeno a 30.000 euro) costituisce direttamente la base su cui commisurare, in ragione della tipologia di spesa, le due diverse percentuali d'intensità del credito d'imposta. Ma a tali imprese vanno assimilate sul piano applicativo le imprese, per così dire, “senza media”, vale a dire le imprese già esistenti almeno dal 2014 ma che non abbiano sostenuto in precedenza investimenti in attività di ricerca e sviluppo: anche per le imprese che si trovino in questa situazione, dunque, gli investimenti effettuati nei periodi agevolabili costituiranno direttamente base di commisurazione del credito d'imposta (fermo restando comunque il volume minimo dei 30.000 euro).

Ciò posto, occorre osservare che il meccanismo incrementale previsto dalla disciplina in esame è in tutto e per tutto simile all'analogo

meccanismo previsto da altre discipline agevolative concernenti gli stessi investimenti in ricerca e sviluppo o altri incentivi aventi ad oggetto investimenti in beni strumentali. Al riguardo, abbiamo già ricordato come il credito d'imposta introdotto per la "ricerca contrattuale" dal citato DL n. 70 del 2011 fosse caratterizzato da un identico meccanismo di calcolo; in quel contesto, infatti, il beneficio era riconosciuto in misura pari al 90% della quota di investimenti in progetti di ricerca e sviluppo "*extra-muros*" eccedente la media degli stessi investimenti effettuati nel triennio 2008-2010. Soprattutto, il meccanismo in questione è quello tradizionalmente applicatosi nell'ambito delle agevolazioni per gli investimenti in beni strumentali nuovi, la più recente delle quali è quella recata dal richiamato art. 18 del DL n. 91 del 2014 (la c. d. "agevolazione Guidi").

Il richiamo a tali discipline permette di ritenere che, per la soluzione dei problemi legati al meccanismo di calcolo della presente agevolazione, possa farsi senz'altro riferimento alla prassi interpretativa consolidatasi in occasione della loro applicazione. In particolare, avendo riguardo soprattutto alle discipline sugli investimenti in beni strumentali, possono richiamarsi, fra le più recenti, la Circolare Agenzia delle Entrate n. 5/E del 19 febbraio 2015, nonché la nostra circolare n. 19767 del 10 ottobre 2014.

Sul piano sostanziale, si osserva, il corretto funzionamento del meccanismo incrementale si basa sul c. d. "**principio di omogeneità**"; in virtù del quale, le imprese sono chiamate a una sorta di applicazione retroattiva della disciplina agevolativa, come se i periodi d'imposta 2012, 2013 e 2014 siano anch'essi periodi agevolabili. In concreto, quindi, la costruzione del parametro storico richiede, in primo luogo, di verificare se e in che misura gli investimenti in ricerca e sviluppo effettuati dall'impresa nei suddetti periodi rientrino tra quelli che, applicando le regole descritte nel precedente paragrafo 3, la disciplina odierna considererebbe agevolabili. In caso affermativo, il

secondo passaggio del meccanismo richiede di individuare, per ciascuno dei periodi di media separatamente considerato, con le stesse regole descritte nel paragrafo 4, l'elenco delle voci di costo ("virtualmente") ammissibili al credito d'imposta.

Il terzo passaggio attiene alla determinazione della media storica, che si ottiene dividendo per tre il volume complessivo degli investimenti realizzati nel triennio. E, al riguardo, è il caso di ribadire che qualora nell'ambito del triennio 2012-2014, siano stati effettuati investimenti pari a 900.000 euro nel 2014 e non siano stati effettuati investimenti né nel 2013 e né nel 2012, il parametro storico di raffronto con i nuovi investimenti dovrà sempre essere costruito **dividendo per 3** l'importo degli investimenti realizzati nel 2014, per cui, nell'esempio considerato, il parametro di riferimento sarebbe pari a 300.000 euro. E analogamente, qualora l'impresa abbia alle spalle solo il biennio 2013-2014, l'importo complessivo degli investimenti pregressi andrà sempre **diviso per due** anche se gli investimenti siano stati realizzati solo 2013 o nel solo 2014.

Trattandosi di un confronto tra "masse" di investimenti, ben potrebbe accadere che la spesa complessiva sostenuta nel periodo agevolato (ad esempio nel 2015) sia superiore a quella media del triennio 2012-2014 anche per effetto della somma algebrica, ad esempio: di un incremento dei costi di personale (anche dovuto semplicemente all'incremento delle ore di lavoro dedicate alla ricerca o alle attività di sviluppo sperimentale) e da un decremento di importo inferiore per le spese relative ai beni strumentali. Analogamente, potrebbe accadere che si generi un'eccedenza agevolabile per il solo fatto che nei precedenti periodi l'impresa abbia impiegato solo beni strumentali di costo inferiore al limite dei 2.000 euro e nei periodi agevolabili abbia invece acquisito nuovi beni sostenendo costi di acquisto superiori. Proseguendo in tali esempi, occorre considerare anche l'ipotesi di un'impresa che nei periodi d'imposta rilevanti per il calcolo della media

abbia svolto in tutto o in parte attività di ricerca e sviluppo su commessa, vale a dire abbia sostenuto spese per attività di ricerca e sviluppo in esecuzione di un vincolo contrattuale e quindi a fronte di un corrispettivo pattuito e non come “investimento proprio”. In questa situazione, i costi sostenuti nei precedenti periodi per l’esecuzione della commessa non andranno chiaramente tenuti in considerazione ai fini della determinazione del parametro storico.

Ciò osservato sul piano generale, è opportuno svolgere ulteriori considerazioni in relazione al caso in cui in uno (o più) dei periodi tra il 2012 e il 2014 l’impresa abbia sì sostenuto investimenti nelle attività di ricerca e sviluppo considerate rilevanti, ma di importo complessivo inferiore a 30.000 euro; occorre, infatti, chiedersi se tali investimenti debbano anch’essi entrare nel calcolo della media. Al riguardo, in ossequio al richiamato “principio di omogeneità”, dovrebbe risponderci in senso negativo. Ed invero, nell’ottica agevolativa, un investimento che nell’arco del periodo d’imposta non raggiunga la soglia minima dei 30.000 euro è considerato, per così dire, “*tamquam non esset*”; non meritevole cioè di sovvenzionamento. Si dovrebbe, dunque, ritenere che così come un tale investimento non sarebbe idoneo nel periodo agevolabile a far nascere il diritto al credito d’imposta, così anche non debba interferire con il calcolo della media storica. Il punto meriterebbe di essere chiarito dai competenti organi. Per converso, si dovrebbe ritenere, invece, che ai fini del calcolo della media assumano senz’altro rilevanza anche le spese che l’impresa abbia sostenuto oltre l’importo che avrebbe determinato il raggiungimento (virtualmente) del limite massimo di 5 milioni di euro di credito d’imposta; in questo caso, infatti, la “sterilizzazione” degli investimenti eccedenti quelli corrispondenti a un credito di 5 milioni di euro trova la sua ragion d’essere esclusivamente nella scelta del legislatore di porre un massimale “*pro-capite* annuale” al beneficio ottenibile e non già in quella di porre un tetto massimo agli investimenti effettuati

dall'impresa.

5.3. Il calcolo del credito di imposta

Come si è detto, la disciplina prevede diverse intensità nella misura del beneficio accordabile in ragione della tipologia di spesa che costituisce investimento; in particolare, nell'ambito della "ricerca *intra-muros*", la misura è del 25% per le spese relative agli strumenti e attrezzature di laboratorio e ai beni immateriali e del 50% per quelle relative al personale e medesima percentuale del 50% si applica per le spese relative alla "ricerca contrattuale".

La compresenza di spese ammesse al beneficio in misura diversa avrebbe potuto determinare problemi di corretta determinazione del credito d'imposta attribuibile nel caso in cui, pur registrandosi un incremento nella spesa complessiva rispetto al dato storico, tale risultato derivi dalla somma algebrica di incrementi e decrementi all'interno dei due gruppi di voci di costo ammesse al credito in misura diversa.

Il problema è stato risolto dal comma 3 del citato art 5 del DM, che integrando sul punto i contenuti della norma primaria ha chiarito le modalità di calcolo e ripartizione del beneficio nei casi in cui il diritto al credito risulti dalla somma degli incrementi registrati in entrambi i gruppi di spese ovvero dalla somma algebrica di incrementi e decrementi.

In particolare, il citato comma 3, precisa anzitutto al primo periodo che, ferma restando la previa verifica del raggiungimento del volume minimo di investimenti (30.000 euro) e del superamento della media storica, il credito d'imposta "... è riconosciuto nella misura del 50 per cento della spesa incrementale relativa ai costi di cui alle lettere a) e c) del comma 1 dell'articolo 4 e del 25 per cento della spesa incrementale relativa di cui alle lettere b) e d) del comma 1 dell'articolo 4". Stabilendo poi al secondo periodo che per "... spesa incrementale

ai sensi del precedente periodo si intende l'ammontare dei costi di cui alle lettere a) e c) ovvero di cui alle lettere b) e d) del comma 1 dell'articolo 4 sostenuti nel periodo d'imposta per il quale si intende fruire dell'agevolazione in eccedenza rispetto alla media annuale riferita ai rispettivi medesimi costi sostenuti nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015 ovvero nel minor periodo dalla data di costituzione.” Infine, il terzo periodo della norma chiarisce, ove ve ne fosse bisogno, che il credito d'imposta “... è, in ogni caso, calcolato sulla spesa incrementale riferita ai costi di cui alle lettere a) e c) ovvero di cui alle lettere b) e d) del comma 1 dell'articolo 4 nei limiti della spesa incrementale complessiva.”

Alcuni esempi numerici possono più facilmente illustrare nel suo complesso il meccanismo di calcolo del credito d'imposta, la cui sequenza, ricapitolando, prevede preliminarmente la verifica del volume minimo d'investimenti e, se del caso, la verifica del superamento del dato storico di raffronto. Accertata la sussistenza di entrambe le condizioni, occorre confrontare l'ammontare dei nuovi investimenti e l'ammontare del corrispondente dato storico separatamente per i due gruppi di costi suindicati. Qualora entrambi i gruppi di spese evidenzino un incremento, il beneficio sarà determinato applicando le due aliquote corrispondenti; qualora, invece, l'incremento dovesse riguardare soltanto uno dei due gruppi, il credito d'imposta sarà calcolato applicando l'aliquota corrispondente e nei limiti della spesa incrementale complessiva (intesa come somma algebrica di incrementi e decrementi).

Si riportano, di seguito, due esempi di calcolo:

ESEMPIO n. 1

ALFA, società costituita nel 2010

PERIODO DI IMPOSTA 2015: investimenti nelle attività di R&S ammissibili ai fini del credito di imposta, per un importo complessivo pari a **1.000.000 euro**.

RIPARTIZIONE INVESTIMENTI (categorie individuate dall'art. 3, comma 6, DL 145/2013):

a) costi di personale	450.000 €
b) ammortamento di attrezzature e strumenti di laboratorio	300.000 €
c) spese di ricerca <i>extra muros</i>	0 €
d) spese per competenze tecniche e privative industriali	250.000 €

MEDIA INVESTIMENTI TRIENNIO 2012 – 2014 = **500.000 euro**.

SPESA INCREMENTALE COMPLESSIVA = 1.000.000 – 500.000 = **500.000 euro**.

RIPARTIZIONE INVESTIMENTI TRIENNIO 2012-2014 (categorie individuate dall'art. 3, comma 6, DL 145/2013):

a) costi di personale	250.000 €
b) ammortamento di attrezzature e strumenti di laboratorio	150.000 €
c) spese di ricerca <i>extra muros</i>	0 €
d) spese per competenze tecniche e privative industriali	100.000 €

Risultano, in primo luogo, rispettate le due condizioni di accesso al regime poiché:

- (i) le spese R&S 2015 raggiungono l'importo minimo di 30.000 euro;
- (ii) le spese R&S 2015 sono incrementalmente rispetto alla media delle spese R&S triennio 2012-2014.

Ciò premesso, ai fini del calcolo del credito di imposta spettante, occorre individuare la spesa incrementale per macrocategorie omogenee di spese, individuate sulla base dell'intensità dell'agevolazione:

- **spesa incrementale categorie a) e c), art. 3, comma 6:**
450.000 euro – 250.000 euro = **200.000 euro** (aliquota del 50%)
- **spesa incrementale categorie b) e d), art. 3, comma 6:**
550.000 euro – 250.000 euro = **300.000 euro** (aliquota del 25%)

Poiché entrambe le categorie hanno evidenziato un incremento, si potrà procedere al calcolo del credito di imposta, applicando, a ciascuna delle categorie, la corrispondente percentuale di agevolazione:

credito spettante = (50*200.000) + (25%*300.000) = 100.000 + 75.000 = **175.000 euro**

ESEMPIO n. 2

BETA, società costituita nel **2013**

PERIODO DI IMPOSTA 2015: investimenti nelle attività di R&S ammissibili ai fini del credito di imposta, per un importo complessivo pari a **800.000 euro**.

RIPARTIZIONE INVESTIMENTI (categorie individuate dall'art. 3, comma 6, DL 145/2013):

a) costi di personale	350.000 €
b) ammortamento di attrezzature e strumenti di laboratorio	200.000 €
c) spese di ricerca <i>extra muros</i> :	150.000 €
d) spese per competenze tecniche e privative industriali	100.000 €

MEDIA INVESTIMENTI BIENNIO 2013 – 2014 = **600.000 euro**.

SPESA INCREMENTALE COMPLESSIVA= 800.000 – 600.000 = **200.000 euro**.

RIPARTIZIONE INVESTIMENTI BIENNIO 2013-2014 (categorie individuate dall'art. 3, comma 6, DL 145/2013):

a) costi di personale	150.000 €
b) ammortamento di attrezzature e strumenti di laboratorio	250.000 €
c) spese di ricerca <i>extra muros</i> :	50.000 €
d) spese per competenze tecniche e privative industriali	150.000 €.

Risultano, in primo luogo, rispettate le due condizioni di accesso al regime poiché:

- (i) le spese R&S 2015 raggiungono l'importo minimo di 30.000 euro;
- (ii) le spese R&S 2015 sono incrementalmente rispetto alla media delle spese R&S triennio 2012-2014 (per BETA va considerato il minor periodo dalla data di costituzione).

Ciò premesso, ai fini del calcolo del credito di imposta spettante, occorre individuare la spesa incrementale per macrocategorie omogenee di spese, individuate sulla base dell'intensità dell'agevolazione:

- **spesa incrementale categorie a) e c), art. 3, comma 6:**
500.000 euro – 200.000 euro = **300.000 euro** (aliquota del 50%)
- **spesa incrementale categorie b) e d), art. 3, comma 6:**
300.000 euro – 400.000 euro = - **100.000 euro** (aliquota del 25%)

In questo caso, l'incremento di spesa complessivo è interamente imputabile alle spese sostenute per il personale altamente qualificato e per la ricerca *extra muros* posto che le spese di cui all'altra macro-categoria hanno subito un decremento pari a 100.000 euro.

Pertanto, ai fini del calcolo del credito di imposta, si applicherà la percentuale del 50% alla categoria che ha registrato l'incremento, ma entro il limite dell'incremento di spesa generale,

pertanto:

$$\text{Credito di imposta spettante} = 50\% * 200.000 = \underline{100.000 \text{ euro}}$$

6. Fruizione del credito d'imposta - Trattamento fiscale e contabile

6.1. Modalità di fruizione del credito di imposta

L'agevolazione sotto forma di credito di imposta in oggetto è, come già rilevato, utilizzabile esclusivamente in **compensazione**, ai sensi dell'art. 17 del DLGS 9 luglio 1997, n. 241, con esclusione, pertanto, di ogni possibilità di richiesta a rimborso; si ricorda che, ai sensi dell'art. 17, cit., i contribuenti possono eseguire, tramite Modello F24, versamenti unitari delle imposte, dei contributi Inps e delle altre somme a favore dell'Erario, operando una compensazione dei crediti vantati nei confronti degli stessi soggetti²⁷.

Quanto al momento a partire dal quale l'impresa che abbia maturato il diritto al beneficio può iniziare a fruirne, si è già osservato nelle premesse che ai sensi dell'art. 6, comma 3, del decreto interministeriale l'utilizzo in compensazione è consentito a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in cui i costi ammissibili sono stati sostenuti. Pertanto, per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare, l'utilizzo in compensazione del credito maturato in relazione agli investimenti effettuati nel 2015 è possibile a decorrere dallo scorso **1° gennaio 2016** e a tal fine andrà utilizzato il codice tributo istituito dall'Agenzia delle Entrate con la citata risoluzione n. 97/E/ 2015.

²⁷ In linea generale, tutte le imposte, per il cui versamento risulti utilizzabile il modello F24, possono formare oggetto di compensazione con i crediti risultanti dalle dichiarazioni. A titolo esemplificativo, sono compensabili: • imposte sui redditi, ritenute e addizionali; IVA; IRAP; imposte sostitutive delle imposte sui redditi dell'IRAP e dell'IVA; interessi dovuti in caso di pagamento rateale; contributi previdenziali e assistenziali; premi INAIL; IMU. A questi vanno aggiunte le altre entrate dello Stato individuate con apposite norme; tra queste, le somme dovute a seguito di: accertamento con adesione e conciliazione giudiziale; irrogazione sanzioni; controllo automatico della dichiarazione (art. 36-bis del D.P.R. n. 600 del 1973 e art. 54-bis del D.P.R. n. 633 del 1972); controllo formale della dichiarazione (art. 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973).

Ricordiamo che come precisato dal comma 9 della norma primaria e dal comma 4 dell'art. 6 del DM, al credito d'imposta in oggetto non si applicano l'art. 1, comma 53, della Legge n. 244 del 2007 e l'art. 34 della Legge n. 388 del 2000; pertanto, gli importi delle compensazioni con esso effettuate non rilevano, rispettivamente: né ai fini del raggiungimento del *plafond* annuale dei crediti d'imposta utilizzabili pari 250.000 euro e né ai fini della soglia massima per le **compensazioni orizzontali** effettuabili in ciascun anno solare, attualmente fissata a 700.000 euro.

Inoltre, sebbene non espressamente previsto né dalla norma primaria, né dal decreto interministeriale, al credito di imposta in oggetto non si applica la preclusione di cui all'art. 31 del DL 31 maggio 2010, n. 78 che pone un divieto di compensazione in presenza di debiti iscritti a ruolo per imposte erariali per un ammontare superiore a 1.500 euro: la possibilità di procedere alla compensazione anche in queste ipotesi è chiarita dalla relazione al decreto²⁸.

Come già si è avuto modo di accennare nella trattazione del paragrafo 5, l'agevolazione spetta entro l'**importo massimo annuale** di euro 5 milioni per ciascun beneficiario. La soglia massima di utilizzo annuale si riferisce, invero, non al credito utilizzato, bensì a quello spettante; pertanto, qualora un'impresa maturi un credito di imposta che non riesca ad utilizzare integralmente nel periodo di imposta successivo, dovrebbe ammettersi che la parte residua del credito possa essere utilizzata in compensazione nei periodi di imposta successivi, anche oltre il detto limite dei 5 mln di euro. Il punto comunque meriterebbe di esser confermato dai competenti organi.

6.2. Errata fruizione del credito di imposta

Nel precedente paragrafo 1 ci siamo occupati della situazione in cui

²⁸ La precisazione recata dalla relazione illustrativa al decreto è conforme, peraltro, alla posizione espressa dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n.5/E/2015, relativa al credito di imposta per investimenti in beni strumentali di cui all'art. 13, DL 24 giugno 2014, n. 91.

l'impresa abbia omissso in tutto o in parte di indicare nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta di effettuazione degli investimenti il credito spettante e dei rimedi con i quali ovviare a tale situazione. Per completezza, ci occupiamo in questa sede del caso opposto e cioè del caso in cui l'impresa si accorga di avere fruito di un credito in tutto o in parte non spettante.

In questo caso, sarà possibile ricorrere all'ordinario strumento del ravvedimento operoso; sul punto, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate ²⁹ *“per regolarizzare la violazione occorre ripristinare, a posteriori, la capienza iniziale del credito, attraverso il versamento di un importo corrispondente alla somma indebitamente utilizzata in compensazione, maggiorato degli interessi, e con il contestuale versamento della sanzione”*.

Invero, in passato, erano emersi dei dubbi circa la sanzione applicabile, in considerazione dell'incerta linea di demarcazione tra le ipotesi di compensazione di crediti inesistenti e le ipotesi inquadrabili nell'omesso versamento.

A tal proposito va ricordato, infatti, che, ai sensi dell'art. 27, comma 18, DL 29 novembre 2008, l'utilizzo in compensazione di **crediti di imposta inesistenti** era punito con specifica sanzione, fissata nella misura dal 100% al 200% del credito (e nella misura del 200% del credito nel casi di utilizzo in compensazione per un ammontare superiore a 50.000 euro per anno solare).

Orbene, mentre anteriormente all'entrata in vigore della disposizione del 2008, l'Amministrazione finanziaria non aveva dubbi circa l'applicabilità alle ipotesi di indebita compensazione della sanzione prevista dall'art. 13, DLGS n. 471/1997 per l'omesso versamento delle imposte (pari al 30% del credito indebitamente compensato) ³⁰,

²⁹ V. Risoluzione AdE 27 novembre 2008, n. 452/E; v. anche Circolare AdE 19 maggio 2000, n. 101/E.

³⁰ Risoluzione AdE 13 luglio 1998, n. 70/E; Circolari AdE 19 maggio 2000, n. 101/E, 7 giugno 2002, n. 48/E, 8 luglio 2003, n. 35/E.

successivamente, si era diffuso un orientamento particolare rigoroso delle Corti di merito, che riteneva applicabile la sanzione più grave di cui al citato art. 27, comma 18, anche alle violazioni relative alle modalità di utilizzo di crediti esistenti ma, per qualche motivo, in tutto o in parte inutilizzabili. È il caso, ad esempio dell'utilizzo di un credito di imposta (esistente) prima o oltre il termine iniziale di fruizione o in assenza dello stanziamento dei relativi fondi³¹.

In senso opposto, l'Agenzia delle Entrate si era, in più occasioni espressa per l'applicabilità della – più mite – sanzione di cui all'art. 13, DLGS n. 471/1997³² nei casi di utilizzo irregolare di crediti d'imposta, per importi superiori ai limiti di legge di compensabilità annuale. La stessa Agenzia³³, peraltro, aveva precisato che la sanzione per crediti inesistenti non potesse trovare applicazione nei casi in cui l'indebito utilizzo in compensazione venisse rilevato in sede di controllo automatizzato delle dichiarazioni (art. 36-bis DPR n. 600/1973, art. 54-bis, DPR n. 633/1972): in questi casi, infatti, nell'ambito dell'ordinaria attività di liquidazione delle imposte dovute in base alle dichiarazioni l'Amministrazione finanziaria *“Sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria”* provvede, tra l'altro, a *“ridurre i crediti d'imposta esposti in misura superiore a quella prevista dalla legge ovvero non spettanti sulla base dei dati risultanti dalle dichiarazioni”*. In queste ipotesi, osserva l'Agenzia delle entrate, *“l'unica sanzione applicabile è quella prevista dall'articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997 per i ritardati od omessi versamenti diretti”*. L'Amministrazione sembrava quindi circoscrivere l'ambito di operatività della norma sanzionatoria più grave, relativa ai crediti

³¹ V. CTR Bari, sentenza n. 38/8/14 del 13 gennaio 2014; CTP Bari sentenza n. 140/4/10 del 4 agosto 2010, CTP Lecce sentenza n. 13/2/13 del 29 gennaio 2013.

³² Risoluzione 452/E/2008 cit.; Circolare AdE 13 marzo 2009 n.8/E.

³³ Circolare AdE del 10 maggio 2011, n. 18/E.

inesistenti ai soli casi in cui il contribuente avesse posto in essere una rappresentazione contabile artificiosa dei crediti tale da ostacolare l'azione di controllo: tale sanzione non era, invece, applicabile nei casi in cui il contribuente avesse violato regole di utilizzo del credito (per esempio limiti quantitativi o temporali) a causa di errori comunque emergenti dal mero riscontro dei dati in possesso dell'Amministrazione finanziaria (es. dichiarazione dei redditi).

Le esposte criticità, emergenti dalla formulazione ampia dell'art. 27, comma 18 cit., appaiono superate dalla recente **revisione del sistema sanzionatorio amministrativo**, ad opera del DLGS 24 settembre 2015, n. 158, attuativo della legge delega fiscale. In tale contesto, l'art. 13, DLGS n. 471/1997, come riscritto ha attratto nell'ambito della disciplina della violazione di omesso versamento anche la più generale previsione dell'utilizzo in compensazione di una eccedenza o di un credito.

In particolare, sono stati introdotti due nuovi commi 4 e 5 in base ai quali:

La nuova formulazione dell'art. 13, DLGS n. 471/1997

- nel caso di utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti, si applica, salve disposizioni speciali, la sanzione pari al 30% del credito utilizzato;
- nelle ipotesi di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti si applica la sanzione dal 100% al 200% della misura dei crediti stessi. In questi casi, non trova applicazione la definizione agevolata prevista dagli articoli 16, comma 3, e 17, comma 2, del DLGS n. 472/1997.

Il comma 5, facendo proprie le considerazioni rese dall'Agenzia nella citata circolare del 2011, chiarisce, inoltre, che si intende inesistente il credito in relazione al quale manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante controlli di cui agli artt. 36-*bis* e 36-*ter* del DPR 29 settembre 1973, n. 600 e

all'art. 54-*bis* del DPR 26 ottobre 1972, n. 633. Devono, pertanto, escludersi dall'ambito applicativo della disposizione tutte quelle ipotesi in cui l'inesistenza del credito emerga direttamente dai controlli operati dall'Amministrazione nonché quelle ipotesi di utilizzazione di crediti in violazione di regole di carattere procedurale non prescritte a titolo costitutivo del credito stesso.

6.3. Trattamento fiscale e contabile del credito di imposta

Sia la norma primaria (art. 3, comma 8), sia il decreto interministeriale (art. 6) precisano che il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito d'impresa, della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive e non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del TUIR (interessi passivi).

La formula è identica a quella utilizzata, in termini generali, per sancire la piena neutralità, sul piano fiscale, delle sovvenzioni concesse alle imprese.

La suddetta irrilevanza ai fini della base imponibile delle imposte sui redditi e dell'IRAP opera ovviamente a prescindere dalla rappresentazione contabile del credito. Al riguardo, si è già rilevato che generalmente i contributi alle spese di ricerca e sviluppo vengono trattati in bilancio alla stregua di contributi in conto esercizio e allocati, per ciò che attiene allo schema del bilancio codicistico nella voce A5 del conto economico. In tal caso, l'impresa che abbia imputato in tale voce il credito d'imposta in questione dovrà ricordarsi di effettuare una variazione in diminuzione agli effetti delle basi imponibili dell'IRES (o IRPEF) e dell'IRAP. Non può però escludersi che le attività di ricerca e sviluppo intraprese conducano all'acquisizione di un brevetto o comunque di un bene immateriale e che a partire da una certa data i costi sostenuti abbiano, dunque, formato oggetto di capitalizzazione. In questa situazione, la contabilizzazione del credito d'imposta dovrebbe seguire, in via di principio, analoga sorte e, quindi, rilevare in

bilancio solo negli esercizi successivi nel corso dell'ammortamento del bene immateriale acquisito. A prescindere, però, dalle modalità di contabilizzazione, anche in questo caso l'impresa dovrà aver cura di rendere del tutto neutro agli effetti fiscali il rilascio del contributo al conto economico.

7. Controlli e obblighi documentali

7.1. I controlli per la corretta determinazione del credito di imposta

Come già evidenziato nelle premesse, in coerenza con la natura di "incentivo fiscale automatico" del nuovo credito d'imposta, la valutazione dei requisiti formali e sostanziali di accesso al beneficio e della corretta applicazione delle regole di determinazione dell'importo del credito spettante saranno effettuate solo *ex-post*, vale a dire solo dopo che l'impresa avrà fruito del credito d'imposta attraverso il suo utilizzo in compensazione. Abbiamo, inoltre, evidenziato che, a differenza della versione originaria dell'incentivo, nel cui ambito era previsto che i controlli per la verifica della corretta fruizione del credito sarebbero stati effettuati "nei rispettivi ambiti di competenza" dal Ministero dello Sviluppo Economico e dall'Agenzia delle Entrate, nell'odierna versione dell'agevolazione i controlli sono di esclusiva competenza dell'Agenzia delle Entrate; come diremo tra breve, al Ministero è assegnato un ruolo, per così dire, "consultivo" che la stessa Agenzia può attivare in sede di verifica.

L'art. 8 del decreto interministeriale, integrando il dettato del comma 10 della norma primaria, precisa anzitutto che per la verifica della corretta fruizione del credito d'imposta "[...] l'Agenzia delle entrate effettua controlli finalizzati a verificare la sussistenza delle condizioni di accesso al beneficio, la conformità delle attività e dei costi di ricerca e sviluppo effettuati a quanto previsto dal presente decreto".

In proposito, va subito ricordato che per l'effettuazione di tali controlli e per l'eventuale conseguente disconoscimento del credito d'imposta

l'Amministrazione Finanziaria ha a disposizione termini di decadenza più ampi di quelli previsti dall'art. 43 del DPR n. 600/73 per l'accertamento in rettifica (o d'ufficio) delle dichiarazioni dei redditi³⁴. Com'è noto, infatti, ai sensi dell'art. 27, comma 16, del DL n. 185 del 2008, gli atti di contestazione dell'utilizzo di un credito d'imposta inesistente possono essere notificati entro il 31 dicembre dell'ottavo anno successivo a quello del relativo utilizzo. Pertanto, ipotizzando, ad esempio, che il credito d'imposta maturato in relazione agli investimenti in ricerca e sviluppo effettuati nell'anno 2015 sia utilizzato in compensazione nell'anno 2016 - e cioè nello stesso anno di presentazione della dichiarazione dei redditi nel quale il credito maturato andrebbe indicato - il termine entro il quale l'ufficio potrebbe procedere al controllo e alla eventuale contestazione dell'esistenza totale o parziale del credito utilizzato verrebbe a scadere il 31 dicembre del 2024; mentre, il termine entro il quale l'ufficio potrebbe procedere alla rettifica della dichiarazione.

Lo stesso art. 8 del decreto interministeriale stabilisce, poi, al comma 2 che qualora, nell'ambito delle attività di verifica e controllo della sussistenza dei requisiti per il diritto al credito d'imposta, *"... si rendano necessarie valutazioni di carattere tecnico in ordine all'ammissibilità di specifiche attività ovvero alla pertinenza e congruità dei costi sostenuti, la predetta Agenzia può richiedere al Ministero dello sviluppo economico di esprimere il proprio parere"*. Si tratta, va osservato, di una previsione che già caratterizzava la precedente disciplina introdotta dalla richiamata Legge n. 296 del 2006 per il triennio 2007-2009. Anche all'epoca, si ricorda l'art. 6, comma 1, del

³⁴ È il caso di precisare che a seguito delle recenti modifiche apportate dalla Legge di Stabilità 2016 (Legge 28 dicembre 2015, n. 208), la disciplina dei termini di accertamento agli effetti delle imposte sui redditi (nonché dell'Iva) ha subito alcune modificazioni. Rinviamo sul punto alla nostra circolare n. 19929 del 23 dicembre u.s., ricordiamo in sintesi che, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2016, il termine previsto dal comma 1 dell'art. 43 del DPR n. 600/73 per la notifica dell'avviso di accertamento in rettifica è fissato al 31 dicembre del quinto (in luogo del quarto) anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione: quindi, in caso di periodo coincidente con l'anno solare, per l'accertamento in rettifica relativo all'anno 2016, l'ufficio potrà procedere entro il 31 dicembre 2022.

decreto 28 marzo 2008, n. 76 prevedeva un'analogia forma di "collaborazione" tra Agenzia delle Entrate e Ministero. Va evidenziato, tuttavia, che nell'odierna disciplina la forma di collaborazione che l'Agenzia delle Entrate può richiedere al Ministero dello Sviluppo Economico attiene esclusivamente alla eventuale emanazione di un parere; mentre, il citato art. 6 del decreto attuativo del 2008, contemplava la possibilità che il Ministero potesse, non solo esprimere un parere, ma anche eventualmente disporre " [...] *la partecipazione di proprio personale tecnico all'attività di controllo*"; eventualità che la nuova disciplina non prevede.

*La collaborazione con
il MiSE*

Ciò precisato, è il caso di ricordare che in occasione della precedente agevolazione tale forma di collaborazione consultiva trovò concreta manifestazione, ad esempio, nella circolare n. 46586 del 16 aprile 2009, con la quale, rispondendo alla richiesta di parere formulata dall'Agenzia delle Entrate, il suddetto Ministero dello Sviluppo Economico precisò i criteri sulla base dei quali identificare le attività di ricerca e sviluppo da considerarsi ammissibili nell'ambito del settore del tessile e della moda. Ed è il caso di osservare, peraltro, che i contenuti di tale "parere" dovrebbero ritenersi validi anche agli effetti della nuova agevolazione, considerando che per lo specifico settore produttivo del tessile e della moda essa non presenta divergenze rispetto alla precedente in punto di definizione delle c.d. "attività ammissibili" e considerando, appunto, il ruolo consultivo assegnato al MiSE anche nel nuovo contesto.

7.2. Gli obblighi di documentazione per le imprese

Degli obblighi di documentazione che le imprese fruitori del beneficio sono tenute a rispettare, al fine di dimostrare, in sede di controllo, sia la sussistenza dei requisiti richiesti dalla disciplina agevolativa per la spettanza del diritto al credito d'imposta e sia la sua corretta quantificazione, si occupano i commi 11 e 12 della norma primaria. Le disposizioni contenute in tali commi risultano interamente trasfuse,

rispettivamente, nei commi da 1 a 3 e nel comma 4 dell'art. 7 del decreto interministeriale e sono state quindi integrate da quelle dettate dal comma 5 di tale articolo.

Prevede, in particolare, il comma 1 di detto art. 7 (che corrisponde ai primi due periodi del comma 11 della norma primaria) che *“I controlli sono svolti dall'Agenzia delle entrate, sulla base di apposita documentazione contabile certificata dal soggetto incaricato della revisione legale o dal collegio sindacale o da un professionista iscritto nel Registro dei revisori legali...”* e, inoltre, che *“Tale certificazione deve essere allegata al bilancio”*.

A sua volta, il comma 2 dell'art. 7 (corrispondente al terzo periodo del comma 11) stabilisce che *“Le imprese non soggette a revisione legale dei conti e prive di un collegio sindacale devono comunque avvalersi della certificazione di un revisore legale dei conti o di una società di revisione [...]”*.

Fermando l'analisi alle sopratrascritte disposizioni, si dovrebbe concludere nel senso che l'obbligo di certificazione dell'apposita documentazione riguardi, indistintamente, tutti i soggetti che fruiscono dell'agevolazione: in particolare, quindi, (tralasciando di considerare le imprese di cui si occupa il citato comma 2 e cioè quelle non soggette a revisione legale e neanche dotate di collegio sindacale), anche le imprese (già) soggette a revisione legale dei conti.

Sennonché, una tale conclusione è chiaramente contraddetta dalla previsione dell'ultimo periodo del comma 11 della norma primaria, trasfusa e adattata nel comma 3 del citato art. 7, la quale, nella versione del decreto, stabilisce testualmente che *“Le imprese con bilancio certificato sono esenti dagli obblighi previsti dai precedenti commi”*; in tal modo enucleando dall'insieme dei soggetti ricompresi nel comma 1 proprio le imprese soggette alla revisione legale dei conti.

Al riguardo, appare opportuno ricordare che tale previsione

esonerativa non figurava nella versione originaria dell'art. 3 del DL n. 145 del 2013, essendo stata inserita solo in occasione della riformulazione integrale di detto art. 3 operata dal richiamato art. 1, comma 35, della Legge n. 190 del 2014, ma senza provvedere al necessario coordinamento con essa delle disposizioni recate dai precedenti periodi dello stesso comma 11, riprodotte invece pedissequamente nella nuova versione della disciplina agevolativa; e analogo difetto di coordinamento peraltro si riscontra anche nel decreto interministeriale.

Considerando che il significato letterale della disposizione aggiunta appare inequivocabile e dovendo, dunque, dare ad essa concreta valenza, parrebbe logico a nostro avviso privilegiare l'interpretazione più coerente con chiara volontà del legislatore che ha operato la "riscrittura" della disciplina agevolativa e, pertanto, ritenere che la norma aggiunta, esprimendo proprio questa nuova volontà, si ponga in funzione di deroga alla statuizione generale; nel senso che, come si è detto, sottrae al suo ambito, per regolarla autonomamente, una (sia pur preponderante) delle categorie di soggetti in essa ricompresa.

Peraltro, che la volontà del legislatore sia stata proprio quella di esonerare dall'obbligo in questione le imprese con bilancio certificato lo si desume - in modo dirimente - dal decreto, nel quale la disposizione in parola è stata non solo ripetuta come abbiamo visto nel comma 3 dell'art. 7, ma anche esplicitamente rimarcata nella relazione illustrativa allo stesso art. 7, ove si precisa che: *"La documentazione contabile deve essere certificata dal soggetto incaricato della revisione legale o dal collegio sindacale o da un professionista iscritto nel registro della revisione legale ed allegata al bilancio, a meno che si tratti di imprese con bilancio certificato"*.

Occorre aggiungere che la conclusione cui si perviene sulla base della delineata ricostruzione sembrerebbe coerente anche in ragione della natura di "incentivo automatico" conferita alla nuova versione del

credito d'imposta. Ed invero, l'obbligo di certificazione generalizzato dell'apposita documentazione ben si attagliava allo schema normativo originario, in cui i requisiti di accesso al beneficio dovevano essere controllati *ex-ante* (dallo stesso Ministero dello Sviluppo Economico); essendo chiaro che la procedura di valutazione del progetto d'investimento e dei costi potenzialmente ammissibili alla sovvenzione non potesse prescindere, come del resto in tutti i casi di incentivi sottoposti a controllo *ex-ante*, dalla presenza di una certificazione "*ad hoc*", che dunque avrebbe dovuto accompagnare anche le istanze presentate da soggetti con bilancio certificato: a tal riguardo, si pensi, ad esempio, alla procedura che hanno dovuto seguire tutte le imprese interessate alla fruizione del credito d'imposta per le assunzioni di personale altamente qualificato di cui al citato art. 24 del d. l. n. 83 del 2012. E appare altrettanto plausibile, invece, che nel nuovo assetto della disciplina agevolativa, tale certificazione "*ad hoc*" sia riservata alle imprese diverse da quelle con bilancio certificato, tra cui, ricordiamo, devono annoverarsi anche le imprese individuali e le imprese non soggette all'obbligo di redazione del bilancio ai fini fiscali. Naturalmente, escludendo per le ragioni esposte che la certificazione "*ad hoc*" costituisca un obbligo per le imprese con bilancio certificato e che, quindi, la sua potenziale mancanza determini automaticamente la decadenza dal beneficio eventualmente fruito, nulla impedisce a tali soggetti, per ragioni prudenziali, di ricorrere in via facoltativa a tale specifica certificazione; fermo restando comunque l'esonero dalla sua allegazione al bilancio. Ciò osservato, stante la particolare rilevanza della questione, è, in ogni caso, auspicabile che la soluzione delineata formi oggetto di tempestiva conferma da parte dei competenti organi, anche considerando l'approssimarsi del termine di redazione dei bilanci.

Peraltro, anche a prescindere dall'aspetto concernente il suo carattere obbligatorio o facoltativo, osserviamo che andrebbero meglio precisati

anche i contenuti di tale certificazione, dato che su questo punto né la norma primaria e né il decreto interministeriale forniscono ulteriori indicazioni.

Al riguardo, in attesa dei chiarimenti ufficiali, riterremmo che possa farsi utile riferimento, sia per lo schema della certificazione e sia per i suoi contenuti, proprio alla disciplina poc'anzi evocata del credito d'imposta per le assunzioni di profili altamente qualificati di cui al citato art. 24 del DL n. 83 del 2012 e, più in concreto, a quanto previsto nel decreto 23 ottobre 2013 del Ministero dello Sviluppo Economico e nel relativo "Allegato D"; va ricordato, infatti, che tale disciplina agevolativa presenta elementi sostanziali largamente coincidenti con quelli del credito ricerca e sviluppo, dato che, non solo i profili altamente qualificati la cui assunzione o il cui impiego presso l'impresa rilevano come costi ammissibili sono i medesimi per entrambe le discipline, ma identiche sono anche le attività di ricerca e sviluppo nelle quali tale personale deve essere necessariamente impiegato per l'agevolazione. In ogni caso, a prescindere per il momento dallo schema adottato e dai contenuti della certificazione, preme osservare che il compito del soggetto chiamato ad effettuare la certificazione "*ad hoc*" dovrebbe, per così dire, "limitarsi" a prendere visione della documentazione prodotta dall'impresa (contratti, fatture, titoli di studio del personale impiegato nelle attività di ricerca, fogli di presenza del personale stesso presso il laboratorio di ricerca o altra struttura, etc.) ad attestarne la regolarità formale nonché la corrispondenza con i costi rilevati in contabilità. Mentre al "certificatore" non dovrebbe essere assegnato il compito di entrare nel merito delle valutazioni di carattere tecnico che pure l'applicazione della disciplina potrebbe involgere: in questo senso, deve senz'altro escludersi, ad esempio, che il certificatore possa essere chiamato ad esprimersi sulla circostanza che determinate innovazioni apportate a prodotti o a linee di produzione costituiscano o meno modifiche ordinarie o periodiche e, in

quanto tali, escluse dal novero delle attività agevolabili; oppure a stabilire se una determinata attività di prototipazione rientri o meno nella definizione di sviluppo sperimentale. Analogamente, dovrebbe ritenersi che il “certificatore” non sia neanche tenuto a pronunciarsi sulla “pertinenza” e sulla “congruità” dei costi sostenuti dall’impresa. In tal senso, osserviamo, parrebbe deporre proprio la circostanza che, come poc’anzi ricordato, si tratta di aspetti che involgono valutazioni di ordine tecnico sulle quali la stessa Agenzia delle Entrate (dovrebbe) potrebbe adire la consulenza del Ministero dello Sviluppo Economico e che, dunque, non sembra possano rientrare nelle competenze del “certificatore”.

Come si è detto, il comma 5 dell’art. 7 del decreto ha integrato i contenuti della norma primaria, dettando le regole di applicazione generale in materia di **documentazione dei costi ammissibili**.

La prima parte della disposizione prevede che in ogni caso “[...] le imprese beneficiarie sono tenute a conservare con riferimento ai costi sulla base dei quali è stato determinato il credito d’imposta...tutta la documentazione utile a dimostrare l’ammissibilità e l’effettività degli stessi [...]”.

La seconda parte della disposizione detta poi regole speciali con riguardo a talune categorie di costi per i quali, oltre alla documentazione che potrebbe definirsi “essenziale”, vengono richiesti ulteriori oneri probatori. Le voci di costo per le quali le imprese dovranno predisporre e conservare l’ulteriore documentazione richiesta sono quelle relative al personale, ai beni strumentali e ai contratti di ricerca.

In particolare, la lettera a) della seconda parte di detto comma 5 stabilisce che per quanto riguarda i **costi di personale**, dipendente e non, le imprese sono tenute a conservare anche: “[...] i fogli di presenza nominativi riportanti per ciascun giorno le ore impiegate nell’attività di ricerca e sviluppo, firmati dal legale rappresentante

dell'impresa beneficiaria, ovvero dal responsabile dell'attività di ricerca e sviluppo”.

Si tratta di un onere documentale la cui necessità è da ricollegare alle condizioni richieste dalla norma sostanziale per l'ammissibilità dei costi in questione nel caso della c. d. “ricerca *intra-muros*”: in particolare, tali “fogli presenza” servono a dimostrare, in ipotesi di personale non esclusivamente destinato ad attività di ricerca e sviluppo, l'effettivo impiego in tali attività e, per il personale non dipendente, anche la presenza fisica presso l'impresa.

Come si è visto, i documenti in questione devono essere **controfirmati**, ma tale sottoscrizione può essere indifferentemente effettuata dal rappresentante legale oppure dal responsabile delle attività ammissibili (vale a dire, dal responsabile del laboratorio o della struttura di ricerca o comunque dalla persona cui fanno capo le attività di ricerca e sviluppo svolte all'interno dell'impresa).

La successiva lettera b) del comma 5 stabilisce che, per quanto riguarda i costi relativi a **strumenti e attrezzature di laboratorio**, le imprese sono tenute a conservare “[...] *la dichiarazione del legale rappresentante ovvero del responsabile dell'attività di ricerca e sviluppo, relativa alla misura e al periodo in cui gli stessi sono stati utilizzati per l'attività di ricerca e sviluppo*”. Anche in questo caso, la dichiarazione richiesta serve a dare dimostrazione del fatto che i beni strumentali sono interamente destinati alle attività di ricerca e sviluppo oppure, in caso di loro utilizzo promiscuo anche per altre attività, la misura di tale destinazione rilevante. Ricordiamo, comunque, che con riferimento ai costi ammissibili derivanti dall'utilizzo a titolo di locazione semplice dei beni strumentali in questione l'impresa dovrà conservare anche la dichiarazione rilasciata dal soggetto locatore da cui risulti il relativo costo storico di acquisto; dichiarazione che dovrà essere acquisita anche nel caso di locazione finanziaria qualora detto costo non risulti già dal contratto.

Infine, la lettera c) della norma, riferendosi alla fattispecie della “ricerca *extra muros*” stabilisce che per quanto riguarda “[...] *i contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese, comprese le start-up innovative*” l’impresa è tenuta a conservare, oltre ovviamente ai contratti medesimi, “...*una relazione sottoscritta da detti soggetti concernente le attività svolte nel periodo d’imposta cui il costo sostenuto si riferisce*”. In questo caso, dunque, l’impresa committente, qualora la stesura di una tale relazione periodica non sia già prevista dal contratto di ricerca, dovrà avere cura di richiedere al soggetto commissionario di redigerla appositamente; tenendo presente che la rendicontazione delle attività svolte nel corso del periodo d’imposta (il riferimento, chiaramente, è al periodo d’imposta dell’impresa committente, che potrebbe avere cadenza diversa da quella del soggetto cui sono state commissionate le attività) assume particolare rilevanza in tutti i casi in cui i lavori commissionati siano svolti in un arco temporale che involga più periodi d’imposta dell’impresa committente e siano anche previste delle esecuzioni nell’ambito di tali periodi. Va anche osservato che la previsione della lettera c) chiarisce anche, implicitamente, che nel caso della ricerca contrattuale è del tutto irrilevante per l’impresa committente (beneficiaria del credito d’imposta) conoscere la ripartizione analitica dei costi sostenuti dal soggetto committente per l’effettuazione dei lavori commissionati; ciò che assume rilevanza agli effetti dell’agevolazione, infatti, è esclusivamente il corrispettivo pattuito e risultante dal contratto.

Così riassunte le disposizioni integrative del decreto, nell’osservare che nessuna specifica indicazione è in essa riscontrabile in relazione alla categoria dei costi relativi ai beni immateriali utilizzati per le attività di ricerca e sviluppo, vale a dire ai costi per competenze tecniche e privative industriali, è opportuno, in conclusione, richiamare l’importante chiarimento che l’Agenzia delle Entrate ebbe modo di

fornire in occasione della precedente agevolazione del triennio 2007-2009 ai fini della corretta rendicontazione formale dei costi per ricerca *“intra-muros”*. Intendiamo riferirci alla precisazione svolta nella risposta 4.3 del paragrafo 4 della Circolare n. 46 del 2008. In particolare, era stato chiesto all’Agenzia delle Entrate se per la documentazione da conservare per i controlli fosse *“necessario ricondurre la totalità delle attività svolte entro specifici progetti”* oppure fosse *“sufficiente una rendicontazione generale dei costi classificati per macro-voci secondo le indicazioni dell’art. 4 del decreto”*. Al riguardo, l’Agenzia delle Entrate chiarì che non poteva considerarsi sufficiente *“la rendicontazione dei costi classificati per macro-voci corrispondenti alle tipologie di costi ammissibili indicati nell’articolo 4 del decreto ricerca, ancorché le medesime macro-voci siano presenti anche nell’apposita sezione XVI del quadro RU del modello UNICO 2008...”*; aggiungendo che la compilazione di tale sezione dichiarativa non poteva esimere l’impresa *“... dal dimostrare che i costi sono sostenuti per una delle attività di ricerca e sviluppo analiticamente indicate ...”* dalla disciplina agevolativa. Sul punto, non sembra che agli effetti dell’odierna agevolazione possa addivenirsi a conclusioni diverse. Pertanto, si richiama l’attenzione sulla necessità che i costi sostenuti e considerati rilevanti per il calcolo dell’agevolazione siano ricollegati in modo esplicito e distinto a specifiche fasi delle attività di ricerca e sviluppo intraprese o a singoli progetti o programmi di ricerca e sviluppo.

Infine, appare opportuno sottolineare che gli obblighi documentali e certificativi in parola devono essere osservati dall’impresa che intende fruire del beneficio anche in relazione agli investimenti effettuati e ai collegati costi sostenuti nel triennio 2012-2014 ovvero nel biennio 2013-2014 ovvero ancora nel solo periodo 2014, che nella generalità dei casi costituiscono la base di calcolo del parametro storico con cui confrontare i nuovi investimenti ai fini della verifica della loro incrementalità.

Al riguardo, è pur vero che, stando al dato letterale dell'art. 1 del DM 27 maggio 2015, sembrerebbe potersi sostenere che i descritti adempimenti riguardino *tel quel* anche i periodi d'imposta rilevanti per la costruzione del parametro storico. Ed invero, tale disposizione, nel definire l'oggetto dello stesso decreto, stabilisce testualmente che esso individua le disposizioni applicative necessarie per dare attuazione al credito d'imposta “...*nonché le modalità di verifica e controllo dell'effettività delle spese sostenute a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014...*” ; mentre, il comma 14 della norma primaria si limitava sul punto semplicemente a delegare l'adozione delle “*modalità di verifica e controllo dell'effettività delle spese sostenute*“, senza ulteriori specificazioni temporali. Tale ipotesi interpretativa, però, considerando che dalla corretta determinazione del parametro storico dipende non solo il *quantum* del beneficio accordabile, ma lo stesso diritto al credito d'imposta, oltre ad essere di difficile accettazione sul piano logico sistematico, appare del tutto in contrasto con il “principio di omogeneità” che deve necessariamente assistere la costruzione dei dati da porre a raffronto e che, a stretto rigore, deve estendersi anche alla loro base documentale. Sottolineiamo, pertanto, anche per motivi di ordine prudenziale, l'opportunità che le imprese osservino le regole sopra indicate anche in relazione ai periodi d'imposta rilevanti per il calcolo della media storica; tenendo in particolare presente che dal punto di vista sostanziale gli investimenti nelle attività di ricerca e sviluppo effettuati negli anni 2012-2014 incidono sul meccanismo di calcolo del beneficio alla stregua di “**disinvestimenti**”, dato che, maggiore è il loro ammontare e minore è il beneficio spettante. Pertanto, l'impresa che, ad esempio, intenda dimostrare che nei periodi di media le spese per il personale siano state sostenute per dipendenti non in possesso delle qualifiche richieste dalla disciplina, oppure che il costo di acquisizione dei beni strumentali utilizzati fosse

inferiore al limite dei 2.000 euro, dovrà darne adeguata prova in sede di controlli.

ALLEGATI

Decreto legge 23 dicembre 2013, n. 145 – art. 3

Art. 3 - Credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo (come sostituito dall'art. 1, comma 35, L. 23 dicembre 2014, n. 190).

1. A tutte le imprese, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano nonché dal regime contabile adottato, che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2019, è attribuito un credito d'imposta nella misura del 25 per cento delle spese sostenute in eccedenza rispetto alla media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015.
2. Per le imprese in attività da meno di tre periodi d'imposta, la media degli investimenti in attività di ricerca e sviluppo da considerare per il calcolo della spesa incrementale è calcolata sul minor periodo a decorrere dal periodo di costituzione.
3. Il credito d'imposta di cui al comma 1 e' riconosciuto, fino ad un importo massimo annuale di euro 5 milioni per ciascun beneficiario, a condizione che siano sostenute spese per attività di ricerca e sviluppo almeno pari a euro 30.000.
4. Sono ammissibili al credito d'imposta le seguenti attività di ricerca e sviluppo: a) lavori sperimentali o teorici svolti, aventi quale principale finalità l'acquisizione di 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 miglioramento dei prodotti, processi o servizi esistenti ovvero la creazione di componenti di sistemi complessi, necessaria per la ricerca industriale, ad esclusione dei prototipi di cui alla lettera c); c) acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica e commerciale 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 o commerciali, quando il prototipo e' necessariamente il prodotto commerciale finale e il suo costo di fabbricazione e' troppo elevato per poterlo usare soltanto a fini di dimostrazione e di convalida; d) 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.
5. Non si considerano attività di ricerca e sviluppo le modifiche ordinarie o periodiche apportate a prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione, servizi esistenti e altre operazioni in corso, anche quando tali modifiche rappresentino miglioramenti.
6. Ai fini della determinazione del credito d'imposta sono ammissibili le spese relative a: a) personale altamente qualificato impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo di cui al comma 4, 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 presente decreto; b) quote di ammortamento delle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio, nei limiti dell'importo risultante dall'applicazione dei coefficienti

stabiliti con decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988, pubblicato nel supplemento ordinario n. 8 alla Gazzetta Ufficiale n. 27 del 2 febbraio 1989, in relazione alla misura e al periodo di utilizzo per l'attività di ricerca e sviluppo e comunque con un costo unitario non inferiore a 2.000 euro al netto dell'imposta sul valore aggiunto; c) spese relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese comprese le start-up innovative di cui all'articolo 25 del decreto-legge 18 ottobre 2012, n. 179, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2012, n. 221; d) competenze tecniche e privative industriali relative a un'invenzione industriale o biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale, anche acquisite da fonti esterne.

7. Per le spese relative alle lettere a) e c) del comma 6 il credito d'imposta spetta nella misura del 50 per cento delle medesime.

8. Il credito d'imposta deve essere indicato nella relativa dichiarazione dei redditi, non concorre alla formazione del reddito, ne' della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive, non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, ed e' utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni.

9. Al credito d'imposta di cui al presente articolo non si applicano i limiti di cui all'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e di cui all'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, e successive modificazioni.

10. Qualora, a seguito dei controlli, si accerti l'indebita fruizione, anche parziale, del credito d'imposta per il mancato rispetto delle condizioni richieste ovvero a causa dell'inammissibilità dei costi sulla base dei quali e' stato determinato l'importo fruito, l'Agenzia delle entrate provvede al recupero del relativo importo, maggiorato di interessi e sanzioni secondo legge.

11. I controlli sono svolti sulla base di apposita documentazione contabile certificata dal soggetto incaricato della revisione legale o dal collegio sindacale o da un professionista iscritto nel Registro dei revisori legali, di cui al decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39. Tale certificazione deve essere allegata al bilancio. Le imprese non soggette a revisione legale dei conti e prive di un collegio sindacale devono comunque avvalersi della certificazione di un revisore legale dei conti o di una società di revisione legale dei conti iscritti quali attivi nel registro di cui all'articolo 6 del citato decreto legislativo n. 39 del 2010. Il revisore legale dei conti o il professionista responsabile della revisione legale dei conti, nell'assunzione dell'incarico, osserva i principi di indipendenza elaborati ai sensi dell'articolo 10 del citato decreto legislativo n. 39 del 2010, e, in attesa della loro emanazione, quelli previsti dal codice etico dell'International Federation of Accountants (IFAC). Le spese sostenute per l'attività di certificazione contabile da parte delle imprese di cui al terzo periodo sono ammissibili entro il limite massimo di euro 5.000. Le imprese con bilancio certificato sono esenti dagli obblighi previsti dal presente comma.

12. Nei confronti del revisore legale dei conti o del professionista responsabile della revisione legale dei conti che incorre in colpa grave nell'esecuzione degli atti che gli sono richiesti per il rilascio della certificazione di cui al comma 11 si applicano le disposizioni dell'articolo 64 del codice di procedura civile.

13. Le agevolazioni di cui all'articolo 24 del decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 134, e quelle previste dall'articolo 1, commi da 95 a 97, della legge 24 dicembre 2012, n. 228, cessano alla data del 31 dicembre 2014. Le relative risorse sono destinate al credito d'imposta previsto dal presente articolo.

14. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dello sviluppo economico, sono adottate le disposizioni applicative necessarie, nonché le modalità di verifica e controllo dell'effettività delle spese sostenute, le cause di decadenza e revoca del beneficio, le modalità di restituzione del credito d'imposta di cui l'impresa ha fruito indebitamente.

15. Il Ministero dell'economia e delle finanze effettua il monitoraggio delle fruizioni del credito d'imposta di cui al presente articolo, ai fini di quanto previsto dall'articolo 17, comma 13, della legge 31 dicembre 2009, n. 196.

Decreto 27 maggio 2015

(Gazz. Uff. n. 174 del 29 luglio 2015 Serie Generale)

Attuazione del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo

IL MINISTRO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE DI CONCERTO CON IL MINISTRO DELLO SVILUPPO ECONOMICO

Visto il decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145, recante “Interventi urgenti di avvio del piano Destinazione Italia, per il contenimento delle tariffe elettriche e del gas, per l'internazionalizzazione, lo sviluppo e la digitalizzazione delle imprese, nonché misure per la realizzazione di opere pubbliche ed EXPO 2015”, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2014, n. 9;

Visto, in particolare, l'art. 3 del sopra citato decreto-legge n. 145/2013, che istituisce un credito d'imposta a favore delle imprese che investono in attività di ricerca e sviluppo, così come sostituito dall'art. 1, comma 35, della legge 23 dicembre 2014, n. 190;

Visto il comma 14 del predetto art. 3, che dispone che con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dello sviluppo economico, sono adottate le disposizioni applicative necessarie, nonché le modalità di verifica e controllo dell'effettività delle spese sostenute, le cause di decadenza e revoca del beneficio, le modalità di restituzione del credito d'imposta di cui l'impresa ha fruito indebitamente;

Visto il Testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica del 22 dicembre 1986, n. 917, con particolare riferimento agli articoli 61 e 109, comma 5;

Visto il decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, recante norme di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in sede di dichiarazione dei redditi e dell'imposta sul valore aggiunto, nonché di modernizzazione del sistema di gestione delle dichiarazioni;

Visto il comma 9 del citato art. 3, in base al quale al credito d'imposta ivi previsto non si applicano i limiti di cui all'art. 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e di cui all'art. 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, e successive modificazioni;

Visto l'art. 24 del decreto-legge 22 giugno 2012 n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 134 che disciplina il contributo tramite credito d'imposta per le nuove assunzioni di profili altamente qualificati;

Visto l'art. 17, comma 13, della legge 31 dicembre 2009, n. 196;

Visto l'art. 1 commi da 421 a 423 della legge 30 dicembre 2004, n. 311;

Decreta:

Art. 1. Oggetto

1. Il presente decreto individua le disposizioni applicative necessarie per poter dare attuazione al credito d'imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo di cui all'art. 3 del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145, così come sostituito dall'art. 1, comma 35, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, nonché le modalità di verifica e controllo dell'effettività delle spese sostenute a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, le cause di decadenza e di revoca del beneficio, le modalità di restituzione del credito d'imposta indebitamente fruito.

Art. 2. Attività ammissibili

1. Sono ammissibili al credito d'imposta le seguenti attività di ricerca e sviluppo: a) lavori sperimentali o teorici svolti, aventi quale principale finalità l'acquisizione di nuove conoscenze sui fondamenti di fenomeni e di fatti osservabili, senza che siano previste applicazioni o usi commerciali diretti; 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 miglioramento dei prodotti, processi o servizi esistenti ovvero la creazione di componenti di sistemi complessi, necessaria per la ricerca industriale, ad esclusione dei prototipi di cui alla lettera c); c) acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica e commerciale 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, inclusi gli studi di fattibilità, purché non siano destinati a uso commerciale; realizzazione di prototipi utilizzabili per scopi commerciali e di progetti pilota destinati a esperimenti tecnologici 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; d) 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.

2. Non si considerano attività di ricerca e sviluppo le modifiche ordinarie o periodiche apportate a prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione, servizi esistenti e altre operazioni in corso, anche quando tali modifiche rappresentino miglioramenti.

Art. 3. Soggetti beneficiari

1. Possono beneficiare dell'agevolazione di cui al presente decreto tutte le imprese, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano nonché dal regime contabile adottato, che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2019.

Art. 4. Costi eleggibili al credito d'imposta

1. Ai fini della determinazione del credito d'imposta sono ammissibili i costi di competenza, ai sensi dell'art. 109 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, del periodo d'imposta di riferimento direttamente connessi allo svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili, quali: a) i costi relativi al personale altamente qualificato 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 23 dicembre 2013, n. 145, che sia: 1) dipendente dell'impresa, impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo di cui all'art. 2, comma 1, del presente decreto, con esclusione del personale con mansioni amministrative, contabili e commerciali, ovvero 2) in rapporto di collaborazione con l'impresa, compresi gli esercenti arti e professioni, impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo di cui all'art. 2, comma 1, del presente decreto, a condizione che svolga la propria attività presso le strutture della medesima impresa; b) quote di ammortamento delle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio, nei limiti dell'importo risultante dall'applicazione dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988, pubblicato nel supplemento ordinario n. 8 alla Gazzetta Ufficiale n. 27 del 2 febbraio 1989, in relazione alla misura e al periodo di utilizzo per l'attività di ricerca e sviluppo e comunque con un costo unitario non inferiore a 2.000 euro al netto dell'imposta sul valore aggiunto; c) spese relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese, comprese le start-up innovative di cui all'art. 25 del decreto-legge 18 ottobre 2012, n. 179, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2012, n. 221, diverse da quelle che direttamente o

indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa; d) competenze tecniche e privative industriali relative a un'invenzione industriale o biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale, anche acquisite da fonti esterne.

2. Per le imprese non soggette a revisione legale dei conti e prive di un collegio sindacale sono ammissibili, entro il limite massimo di euro 5.000, le spese sostenute per l'attività di certificazione contabile.

3. Con riferimento alle spese di cui alla lettera a) del comma 1, deve essere preso in considerazione il costo effettivamente sostenuto dall'impresa per i lavoratori dipendenti o in rapporto di collaborazione in possesso dei titoli richiesti, intendendo come tale l'importo costituito dalla retribuzione lorda prima delle imposte e dai contributi obbligatori, quali gli oneri previdenziali e i contributi assistenziali obbligatori per legge, in rapporto all'effettivo impiego dei medesimi lavoratori nelle attività di ricerca e sviluppo.

4. Ai fini dell'ammissibilità dei costi di cui alla lettera b) del comma 1, gli strumenti e le attrezzature di laboratorio devono essere acquisiti dall'impresa, a titolo di proprietà o di utilizzo. Nel caso di acquisizione degli stessi mediante locazione finanziaria, alla determinazione dei costi ammissibili concorrono le quote capitali dei canoni, nella misura corrispondente all'importo deducibile ai sensi dell'art. 102, comma 7, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, in rapporto all'effettivo impiego per le attività di ricerca e sviluppo. Per gli strumenti e le attrezzature di laboratorio acquisiti mediante locazione non finanziaria, il valore al quale applicare i coefficienti di cui al decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988 è rappresentato dal costo storico del bene, che, ai fini dei controlli di cui all'art. 8 del presente decreto, deve risultare dal relativo contratto di locazione, ovvero da una specifica dichiarazione del locatore.

5. Ai fini dell'ammissibilità dei costi di cui alla lettera c) del comma 1, i contratti di ricerca devono essere stipulati con imprese residenti o localizzate in Stati membri dell'Ue, in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo (SEE) ovvero in Paesi e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni.

Art. 5. Agevolazione concedibile

1. Il credito d'imposta spetta, fino ad un importo massimo annuale di euro 5 milioni per ciascun beneficiario, nella misura indicata al comma 3 ed è riconosciuto a condizione che la spesa complessiva per investimenti in attività di ricerca e sviluppo effettuata in ciascun periodo d'imposta in relazione al quale si intende fruire dell'agevolazione ammonti almeno ad euro 30.000 ed ecceda la media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015 ovvero nel minore periodo di cui al comma 2.

2. Per le imprese in attività da meno di tre periodi d'imposta, la media degli investimenti in attività di ricerca e sviluppo da considerare per il calcolo della spesa incrementale complessiva è calcolata sul minor periodo a decorrere dalla costituzione. Per «spesa incrementale complessiva» si intende la differenza positiva tra l'ammontare complessivo delle spese per investimenti in attività di ricerca e sviluppo di cui al comma 1 dell'art. 4 sostenute nel periodo d'imposta in relazione al quale si intende fruire dell'agevolazione e la media annuale delle medesime spese realizzate nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015 ovvero nel minor periodo dalla data di costituzione.

3. Ferme restando le condizioni di cui al comma 1 del presente articolo, il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 50 per cento della spesa incrementale relativa ai costi di cui alle lettere a) e c) del comma 1 dell'art. 4 e del 25 per cento della spesa incrementale relativa ai costi di cui alle lettere b) e d) del medesimo comma 1 dell'art. 4. Per «spesa incrementale» ai sensi del precedente periodo si intende l'ammontare dei costi di cui alle lettere a) e c) ovvero di cui alle lettere b) e d) del comma 1 dell'art. 4 sostenuti nel periodo d'imposta per il quale si intende fruire dell'agevolazione in eccedenza rispetto alla media annuale riferita ai rispettivi medesimi costi sostenuti nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015 ovvero nel minor periodo dalla data di costituzione. Il credito d'imposta è, in ogni caso, calcolato sulla spesa incrementale riferita ai costi di cui alle lettere a) e c) ovvero di cui alle lettere b) e d) del comma 1 dell'art. 4 nei limiti della spesa incrementale complessiva.

Art. 6. Modalità di fruizione del credito d'imposta

1. Il credito d'imposta di cui al presente decreto deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale sono stati sostenuti i costi di cui all'art. 4.
2. Il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito e della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive, non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni.
3. Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in cui i costi di cui all'art. 4 sono stati sostenuti.
4. Al credito d'imposta di cui al presente decreto non si applicano i limiti di cui all'art. 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e di cui all'art. 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, e successive modificazioni.

Art. 7. Documentazione

1. I controlli sono svolti dall'Agenzia delle entrate sulla base di apposita documentazione contabile certificata dal soggetto incaricato della revisione legale o dal collegio sindacale o da un professionista iscritto nel Registro dei revisori legali, di cui al decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39. Tale certificazione deve essere allegata al bilancio.
2. Le imprese non soggette a revisione legale dei conti e prive di un collegio sindacale devono comunque avvalersi della certificazione di un revisore legale dei conti o di una società di revisione legale dei conti iscritti quali attivi nel registro di cui all'art. 6 del citato decreto legislativo n. 39 del 2010. Il revisore legale dei conti o il professionista responsabile della revisione legale dei conti, nell'assunzione dell'incarico, osserva i principi di indipendenza elaborati ai sensi dell'art. 10 del citato decreto legislativo n. 39 del 2010, e, in attesa della loro emanazione, quelli previsti dal codice etico dell'International Federation of Accountants (IFAC).
3. Le imprese con bilancio certificato sono esenti dagli obblighi previsti dai precedenti commi.
4. Nei confronti del revisore legale dei conti o del professionista responsabile della revisione legale dei conti che incorre in colpa grave nell'esecuzione degli atti che gli sono richiesti per il rilascio della certificazione di cui all'art. 7 del presente decreto si applicano le disposizioni dell'art. 64 del codice di procedura civile.
5. In ogni caso, le imprese beneficiarie sono tenute a conservare con riferimento ai costi sulla base dei quali è stato determinato il credito d'imposta di cui al presente decreto, tutta la documentazione utile a dimostrare l'ammissibilità e l'effettività degli stessi e, in particolare: a) per quanto riguarda i costi del personale di cui all'art. 4, comma 1, lettera a), i fogli di presenza nominativi riportanti per ciascun giorno le ore impiegate nell'attività di ricerca e sviluppo, firmati dal legale rappresentante dell'impresa beneficiaria, ovvero dal responsabile dell'attività di ricerca e sviluppo; b) per quanto riguarda gli strumenti e le attrezzature di laboratorio di cui all'art. 4, comma 1, lettera b), la dichiarazione del legale rappresentante dell'impresa, ovvero del responsabile dell'attività di ricerca e sviluppo, relativa alla misura e al periodo in cui gli stessi sono stati utilizzati per l'attività di ricerca e sviluppo; c) per quanto concerne i contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese, comprese le start-up innovative, di cui all'art. 4, comma 1, lettera c), i contratti e una relazione sottoscritta da detti soggetti concernente le attività svolte nel periodo d'imposta cui il costo sostenuto si riferisce.

Art. 8. Controlli

1. Per la verifica della corretta fruizione del credito d'imposta di cui al presente decreto, l'Agenzia delle entrate effettua controlli finalizzati a verificare la sussistenza delle condizioni di accesso al beneficio, la conformità delle attività e dei costi di ricerca e sviluppo effettuati a quanto previsto dal presente decreto.
2. Qualora, nell'ambito delle attività di verifica e di controllo effettuate dall'Agenzia delle entrate, si

rendano necessarie valutazioni di carattere tecnico in ordine all'ammissibilità di specifiche attività ovvero alla pertinenza e congruità dei costi sostenuti, la predetta Agenzia può richiedere al Ministero dello sviluppo economico di esprimere il proprio parere.

3. Nel caso in cui, a seguito dei controlli, si accerti l'indebita fruizione, anche parziale, del credito d'imposta per il mancato rispetto delle condizioni richieste ovvero a causa dell'inammissibilità dei costi sulla base dei quali è stato determinato l'importo fruito, l'Agenzia delle entrate provvede al recupero del relativo importo, maggiorato di interessi e sanzioni secondo legge. Sono fatte salve le eventuali responsabilità di ordine civile, penale e amministrativo.

Art. 9. Cumulo

1. Il credito d'imposta di cui al presente decreto è cumulabile con l'agevolazione prevista dall'art. 24 del decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 134.

Art. 10. Monitoraggio

1. Il Ministero dell'economia e delle finanze effettua, con cadenza mensile, il monitoraggio delle fruizioni del credito d'imposta di cui al presente decreto, ai fini di quanto previsto dall'art. 17, comma 13, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, per la verifica che le stesse avvengano nei limiti dell'onere ascrivito al credito d'imposta stesso, valutato in 255,5 milioni di euro per il 2015, 428,7 milioni di euro per il 2016, 519,7 milioni di euro per il 2017, 547 milioni di euro per gli anni 2018 e 2019 e 164 milioni di euro per l'anno 2020. Il presente decreto sarà trasmesso ai competenti organi di controllo e verrà pubblicato nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana.

Relazione illustrativa(Decreto 27 maggio 2015)

Credito d'imposta in favore delle imprese che investono in attività di ricerca e sviluppo

Il comma 35 dell'articolo 1 della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di stabilità per l'anno 2015), ha ridefinito il credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo di cui all'articolo 3 del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2014, n. 9.

Il comma 14 del novellato articolo 3 del citato D.L. n. 145/2013 rinvia ad un successivo decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dello sviluppo economico, l'individuazione delle disposizioni applicative necessarie per poter dare attuazione al credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo, nonché delle modalità di verifica e controllo dell'effettività delle spese sostenute, delle cause di decadenza e revoca del beneficio, delle modalità di restituzione del credito d'imposta indebitamente fruito. Il decreto consta di 10 articoli.

L'**articolo 1** individua l'oggetto del decreto, precisando che lo stesso contiene le disposizioni necessarie per dare attuazione all'incentivo, sotto forma di credito d'imposta, agli investimenti in attività di ricerca e sviluppo, comprese quelle concernenti le modalità di verifica e di controllo delle spese sostenute, le cause di decadenza e di revoca del beneficio, nonché le modalità di restituzione del credito d'imposta indebitamente fruito.

L'**articolo 2**, ricalcando le disposizioni dei commi 4 e 5 dell'articolo 3 del decreto-legge n. 145/2013, contiene l'elenco delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta e di quelle escluse dal beneficio.

L'**articolo 3** disciplina l'ambito soggettivo, ammettendo al beneficio, in base a quanto stabilito dal comma 1 dell'articolo 3 del DL n. 145/2013, tutte le imprese, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano nonché dal regime contabile adottato, che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2019. Trattasi, quindi, di una misura generale in favore di tutte le imprese.

L'**articolo 4** elenca i costi ammissibili al credito d'imposta, nel rispetto di quanto contenuto nel comma 6 dell'articolo 3 del DL n. 145/2013. Rispetto a tale ultima norma l'articolo 4 chiarisce che: a) le spese relative al personale sono ammissibili se nelle attività di ricerca e sviluppo eleggibili è impiegato personale altamente qualificato: 1) dipendente dell'impresa, con esclusione del personale addetto a mansioni amministrative, contabili e commerciali; 2) in rapporto di collaborazione con l'impresa, compresi gli esercenti arti e professioni, a condizione che svolga la propria attività presso le strutture della medesima impresa; b) nel caso di acquisizione degli strumenti e delle attrezzature di laboratorio mediante locazione finanziaria alla determinazione dei costi ammissibili concorrono le quote capitali dei canoni, nella misura corrispondente all'importo deducibile ai sensi dell'articolo 102, comma 7, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, in rapporto all'effettivo impiego per le attività di ricerca e sviluppo. Qualora, invece, i medesimi strumenti ed attrezzature di laboratorio siano acquisiti mediante locazione non finanziaria, il valore al quale applicare i coefficienti di cui al decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988 è rappresentato dal costo storico del bene risultante dal relativo contratto di locazione, ovvero da una specifica dichiarazione del locatore; c) le spese relative alla ricerca *extra muros* – ovverosia quella commissionata ad università, enti di ricerca e organismi equiparati, nonché ad altri soggetti, comprese le start-up innovative – non includono quelle relative alle commesse affidate alle società del gruppo. Sul punto, preme precisare che dai costi relativi alla ricerca *extra muros* sono stati espressamente esclusi quelli sostenuti in base a contratti stipulati con società che

direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, in quanto si è ritenuto di attenersi al dato letterale della norma primaria che, nel fare riferimento alla ricerca commissionata a terzi, non ha incluso la ricerca commissionata tra società dello stesso gruppo, maggiormente inquadrabile nell'ambito della ricerca *intra muros*. Va, altresì, precisato che con riferimento all'ipotesi in cui l'attività di ricerca e sviluppo venga commissionata da un'impresa residente in Italia a imprese residenti all'estero, il comma 5 pone un'ulteriore condizione ai fini dell'ammissibilità dei costi, prevedendo che i relativi contratti di ricerca debbano essere stipulati con imprese residenti o localizzate in Stati membri dell'Ue, in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo (SEE) ovvero in Paesi e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni. Al riguardo, vale la pena, inoltre, precisare che nel novero dei beneficiari non possono ritenersi inclusi i soggetti che effettuano attività di ricerca e sviluppo su commissione di terzi, e ciò in quanto l'articolo 3 del D.L. n. 145/2013 - contrariamente a quanto avvenuto con il credito d'imposta in materia previsto dall'articolo 1, commi 280 e successivi, della legge n. 296/2006 - riconosce la misura agevolativa in questione solo alle imprese che investono risorse in attività di ricerca e sviluppo, sia svolgendola direttamente sia commissionandola a terzi sulla base di appositi contratti. Pertanto, nell'ipotesi di ricerca commissionata da un'impresa non residente, priva di stabile organizzazione nel territorio dello stato italiano, ad una impresa residente o alla stabile organizzazione di un soggetto non residente, né la prima, per mancanza del presupposto della territorialità, né le seconde, potranno beneficiare del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo.

L'**articolo 5** individua la misura dell'agevolazione concedibile e le modalità di calcolo della stessa. Più precisamente, i commi 1 e 2 prevedono che il credito d'imposta è riconosciuto fino ad un importo massimo annuale di euro 5 milioni per ciascun beneficiario a condizione che la spesa complessiva per investimenti in attività di ricerca e sviluppo effettuata in ciascun periodo d'imposta in relazione al quale si intende fruire dell'agevolazione ammonti almeno ad euro 30.000 ed ecceda la media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015 ovvero, qualora si tratti di imprese in attività da meno di tre periodi d'imposta, la media degli investimenti in attività di ricerca e sviluppo calcolata sul minor periodo a decorrere dalla costituzione. Posto che la media di riferimento individuata dalla norma primaria per il calcolo della spesa incrementale resta fissa, poiché ancorata ai periodi d'imposta 2012-2014, ne deriva che per le imprese costituite successivamente al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2014, la media di riferimento non potrà che essere pari a zero, in quanto anch'essa andrà calcolata con riferimento ai costi sostenuti nei periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015. Il comma 3, invece, individua la misura del beneficio, differenziandola in funzione della diversa aliquota del credito d'imposta disposta per tipologie di spese (50 per cento della spesa incrementale relativa ai costi di cui alle lettere a) e c) del comma 1 dell'articolo 4 del presente decreto; 25 per cento della spesa incrementale relativa ai costi di cui alle lettere b) e d) del medesimo articolo 4, comma 1), e le modalità di determinazione della spesa incrementale. Nel presupposto che il beneficio spetta sempre che vi sia un incremento complessivo di spese in attività di ricerca e sviluppo e fino a concorrenza delle stesse, è stato adottato un criterio secondo cui, ai fini del calcolo del credito d'imposta spettante, è necessario dapprima determinare la spesa incrementale agevolabile separatamente per ciascuna tipologia di spesa, confrontando l'ammontare dei costi di cui alle lettere a) e c) ovvero di cui alle lettere b) e d) del comma 1 dell'articolo 4 sostenuti nel periodo d'imposta per il quale si intende fruire dell'agevolazione con la media annuale riferita ai rispettivi medesimi costi sostenuti nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015 ovvero nel minor periodo dalla data di costituzione. Qualora entrambe le tipologie di spese dovessero evidenziare un incremento, il credito d'imposta spettante sarà determinato applicando a ciascun incremento l'aliquota del credito d'imposta prevista per il relativo gruppo di spese; qualora, invece, l'incremento dovesse riguardare soltanto una delle due tipologie di spese, il credito d'imposta dovrà essere calcolato applicando l'aliquota, prevista per il gruppo di spese che ha evidenziato l'incremento, sull'ammontare della spesa incrementale complessiva determinata ai sensi del comma 2.

L'**articolo 6** disciplina le modalità di fruizione nonché il regime fiscale del credito d'imposta ricalcando le disposizioni dei commi 8 e 9 del DL n. 145/2013. Al riguardo, il decreto chiarisce che il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in cui i costi ammissibili sono stati sostenuti, in quanto è solo da quel momento che sono noti tutti gli elementi per la determinazione del calcolo della spesa incrementale ed è, quindi, verificabile la spettanza e l'entità del credito d'imposta. Al riguardo, vale la pena precisare che, sebbene non espressamente previsto dal presente decreto, per le caratteristiche del credito d'imposta in esame, non si applica la preclusione di cui all'articolo 31 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, che prevede un divieto di compensazione ai sensi dell'articolo 17, comma 1, del citato decreto legislativo n. 241/1997 dei crediti relativi alle imposte erariali in presenza di debiti iscritti a ruolo per imposte erariali ed accessori di ammontare superiore a 1.500 euro.

L'**articolo 7** sancisce l'obbligo per le imprese beneficiarie di conservare, con riferimento ai costi sulla base dei quali è stato determinato il credito d'imposta in questione, tutta la documentazione utile a dimostrare l'ammissibilità degli stessi. La documentazione contabile deve essere certificata dal soggetto incaricato della revisione legale o dal collegio sindacale o da un professionista iscritto nel registro della revisione legale ed allegata al bilancio, a meno che si tratti di imprese con bilancio certificato. A tale scopo, anche le imprese non soggette a revisione legale dei conti e prive di un collegio sindacale sono comunque tenute ad avvalersi della certificazione di un revisore legale dei conti o di una società di revisione legale dei conti. Inoltre, il comma 5 precisa che, in ogni caso, le imprese sono tenute a conservare tutta la documentazione utile a dimostrare l'ammissibilità e l'effettività dei costi sulla base dei quali è determinato il credito d'imposta.

L'**articolo 8** disciplina le attività di controllo in ordine alla corretta fruizione del credito d'imposta in questione da parte dell'Agenzia delle entrate, la quale, nel caso in cui si rendano necessarie valutazioni di carattere tecnico in ordine all'ammissibilità di specifiche attività ovvero alla pertinenza e congruità dei costi sostenuti, può richiedere al Ministero dello sviluppo economico di esprimere il proprio parere. Nel caso in cui, a seguito dei controlli, si accerti l'indebita fruizione, anche parziale, del credito d'imposta per il mancato rispetto delle condizioni richieste ovvero a causa dell'inammissibilità dei costi sulla base dei quali è stato determinato l'importo fruito, è previsto che l'Agenzia delle entrate provvede al recupero del relativo importo, maggiorato di interessi e sanzioni secondo legge.

L'**articolo 9** prevede la cumulabilità del credito d'imposta di cui al presente decreto con l'agevolazione prevista dall'articolo 24 del decreto-legge 22 giugno 2012, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 2012, n. 134. Tale soluzione è stata adottata al fine di risolvere possibili criticità che avrebbero potuto conseguire dalla cessazione, disposta con decorrenza dal 1° gennaio 2015 dal comma 13 del novellato articolo 3 del D.L. n. 145/2013, del credito d'imposta attribuito dall'articolo 24 del d.l. n. 83/2012 nella misura del 35 per cento del costo aziendale sostenuto per il personale altamente qualificato nel settore della ricerca per un periodo di dodici mesi decorrente dalla data di assunzione, con particolare riferimento alla violazione del legittimo affidamento di quelle imprese che nel corso del 2014 avevano effettuato assunzioni nella consapevolezza di poter beneficiare dell'agevolazione anche per i costi che, in dipendenza di dette assunzioni, sarebbero stati sostenuti nell'anno 2015. In tale ottica, quindi, si è ritenuto opportuno ammettere i costi sostenuti dalle imprese nel 2015, in virtù di assunzioni avvenute nel 2014, oltre che al credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo, anche al credito d'imposta di cui all'articolo 24 del D.L. n. 83/2012 nei limiti delle risorse stanziare per l'anno 2014.

L'**articolo 10** prevede che il Ministero dell'economia e delle finanze effettui, con cadenza mensile, il monitoraggio delle fruizioni del credito d'imposta in esame, ai fini di quanto previsto dall'articolo 17, comma 13, della legge 31 dicembre 2009, n. 196.

27.6.2014

IT

Gazzetta ufficiale dell'Unione europea

C 198/1

Comunicazione della Commissione 2014/C 198/01**Disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione -
INDICE**

Introduzione

1. Ambito di applicazione e definizioni
 - 1.1. Ambito di applicazione
 - 1.2. Misure di aiuto contemplate dalla presente disciplina
 - 1.3. Definizioni
2. Aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato
 - 2.1. Organismi di ricerca e di diffusione delle conoscenze e infrastrutture di ricerca come beneficiari di aiuti di Stato
 - 2.1.1. Finanziamento pubblico di attività non economiche
 - 2.1.2. Finanziamento pubblico di attività economiche
 - 2.2. Aiuti di Stato indiretti accordati a imprese attraverso organismi di ricerca e di diffusione delle conoscenze e infrastrutture di ricerca finanziati dal settore pubblico
 - 2.2.1. Attività di ricerca per conto di imprese (ricerca contrattuale o servizi di ricerca)
 - 2.2.2. Collaborazione con le imprese
 - 2.3. Appalti pubblici di servizi di ricerca e sviluppo
3. Principi comuni di valutazione
4. Valutazione della compatibilità degli aiuti a favore di ricerca, sviluppo e innovazione
 - 4.1. Contributo al raggiungimento di un obiettivo ben definito di interesse comune
 - 4.1.1. Condizioni generali
 - 4.1.2. Condizioni supplementari per gli aiuti individuali
 - 4.2. Necessità dell'intervento statale
 - 4.2.1. Condizioni generali
 - 4.2.2. Condizioni supplementari per gli aiuti individuali
 - 4.3. Adeguatezza della misura di aiuto
 - 4.3.1. Rispetto a strumenti di politica alternativi
 - 4.3.2. Rispetto ai diversi strumenti di aiuto
 - 4.4. Effetto di incentivazione
 - 4.4.1. Condizioni generali
 - 4.4.2. Condizioni supplementari per gli aiuti individuali
 - 4.5. Proporzionalità dell'aiuto
 - 4.5.1. Condizioni generali
 - 4.5.1.1. Intensità massime dell'aiuto
 - 4.5.1.2. Anticipi rimborsabili
 - 4.5.1.3. Misure fiscali
 - 4.5.1.4. Cumulo di aiuti
 - 4.5.2. Condizioni supplementari per gli aiuti individuali
 - 4.6. Limitazione di effetti negativi indebiti sulla concorrenza e sugli scambi
 - 4.6.1. Osservazioni generali
 - 4.6.1.1. Effetti sui mercati dei prodotti
 - 4.6.1.2. Conseguenze sugli scambi e sulla scelta dell'ubicazione
 - 4.6.1.3. Effetti negativi manifesti
 - 4.6.2. Regimi di aiuti

- 4.6.3. Condizioni supplementari per gli aiuti individuali
 - 4.6.3.1. Distorsioni sui mercati dei prodotti
 - 4.6.3.2. Effetti sull'ubicazione
- 4.7. Trasparenza
- 5. Valutazione
- 6. Relazioni e monitoraggio
- 7. Applicabilità
- 8. Revisione

INTRODUZIONE

1. L'articolo 107, paragrafo 1, del trattato sul funzionamento dell'Unione europea («il trattato») stabilisce il principio del divieto degli aiuti di Stato al fine di evitare che le sovvenzioni statali falsino la concorrenza nel mercato interno e incidano sugli scambi tra gli Stati membri in maniera contraria all'interesse comune. Tuttavia, in determinati casi, gli aiuti possono essere compatibili con il mercato interno in applicazione dell'articolo 107, paragrafi 2 e 3, del trattato.
2. La promozione della ricerca, dello sviluppo e dell'innovazione («RSI») è un importante obiettivo dell'Unione, sancito all'articolo 179: «[l']Unione si propone l'obiettivo di rafforzare le sue basi scientifiche e tecnologiche con la realizzazione di uno spazio europeo della ricerca nel quale i ricercatori, le conoscenze scientifiche e le tecnologie circolino liberamente, di favorire lo sviluppo della sua competitività, inclusa quella della sua industria, e di promuovere le azioni di ricerca ritenute necessarie [...]». Gli articoli da 180 a 190 del trattato stabiliscono le attività da svolgere per raggiungere tale obiettivo e determinano la portata e le modalità di attuazione del programma quadro pluriennale.
3. La strategia Europa 2020 ⁽¹⁾ individua nelle attività di ricerca e sviluppo («R&S») i fattori chiave per conseguire gli obiettivi di una crescita intelligente, sostenibile e inclusiva. A tal fine, la Commissione ha stabilito un obiettivo generale che fissa al 3 % del prodotto interno lordo («PIL») dell'Unione il livello di investimento da realizzare nel settore della R&S entro il 2020. Segnatamente, per promuovere i progressi in materia di RSI, la strategia Europa 2020 propone l'iniziativa faro «Unione dell'innovazione» ⁽²⁾ intesa a migliorare le condizioni generali e l'accesso ai finanziamenti per la ricerca e l'innovazione affinché le idee innovative possano tradursi in nuovi prodotti e servizi capaci di generare crescita e occupazione ⁽³⁾. La comunicazione Europa 2020 osserva che la politica sugli aiuti di Stato può «dare un contributo attivo e costruttivo agli obiettivi di Europa 2020 stimolando e sostenendo le iniziative riguardanti tecnologie più innovative, più efficienti e più verdi e agevolando parallelamente l'accesso al sostegno pubblico per gli investimenti, al capitale di rischio e ai finanziamenti per la ricerca e lo sviluppo».
4. Benché sia generalmente riconosciuto che i mercati concorrenziali tendono a produrre risultati efficienti in termini di prezzi, produttività e utilizzo delle risorse, in presenza di un fallimento del mercato ⁽⁴⁾ l'intervento statale può migliorare il funzionamento dei mercati e, conseguentemente, contribuire alla crescita intelligente, sostenibile e inclusiva. Ad esempio, nel contesto delle attività di RSI, i fallimenti del mercato possono dipendere dal fatto che gli operatori di mercato non tengono generalmente conto delle esternalità (positive) che ricadono su altri operatori economici e intraprendono pertanto attività di RSI di livello troppo modesto dal punto di vista della collettività. Analogamente, i progetti di RSI potrebbero risentire di un accesso insufficiente ai finanziamenti (a causa dell'asimmetria delle informazioni) o di problemi di coordinamento tra le imprese. Pertanto, gli aiuti di Stato a favore di RSI possono essere compatibili con il mercato interno quando sono ritenuti in grado di ovviare a un fallimento del mercato nel promuovere la realizzazione di un importante progetto di comune interesse europeo o nell'agevolare lo sviluppo di alcune attività economiche e quando la distorsione della concorrenza e degli scambi che ne deriva non è contraria all'interesse comune.
5. Gli aiuti a favore di RSI sono principalmente giustificati sulla base dell'articolo 107, paragrafo 3, lettere b) e c), del trattato, in applicazione del quale la Commissione può considerare compatibili con il mercato interno gli aiuti di Stato destinati a promuovere la realizzazione di un importante progetto di comune interesse europeo o ad agevolare lo sviluppo di talune attività economiche all'interno dell'Unione, sempre che non alterino le condizioni degli scambi in misura contraria al comune interesse.

6. Nella comunicazione sulla modernizzazione degli aiuti di Stato ⁽⁵⁾ la Commissione ha annunciato tre obiettivi da perseguire mediante la modernizzazione del controllo sugli aiuti di Stato:
- a) promuovere una crescita intelligente, sostenibile e inclusiva in un mercato interno competitivo;
 - b) concentrare il controllo ex ante della Commissione sui casi che hanno il maggiore impatto sul mercato interno, rafforzando nel contempo la cooperazione tra gli Stati membri in materia di applicazione delle norme sugli aiuti di Stato;
 - c) razionalizzare le norme e accelerare i tempi di decisione.

7. In particolare, in vista della revisione dei vari orientamenti e delle varie discipline, la comunicazione invita ad adottare un approccio comune basato sul rafforzamento del mercato interno, promuovendo una maggiore efficacia della spesa pubblica mediante un migliore contributo degli aiuti di Stato al perseguimento di obiettivi di interesse comune e un controllo più attento dell'effetto di incentivazione, sulla limitazione degli aiuti al minimo necessario e sulla prevenzione dei potenziali effetti negativi dell'aiuto sulla concorrenza e sugli scambi. Le condizioni di compatibilità stabilite nella presente disciplina sono informate a tale approccio comune.

1. AMBITO DI APPLICAZIONE E DEFINIZIONI

1.1. Ambito di applicazione

8. I principi sanciti dalla presente disciplina si applicano agli aiuti di Stato a favore della ricerca, dello sviluppo e dell'innovazione in tutti i settori regolati dal trattato. La disciplina si applica pertanto a quei settori che formano l'oggetto di specifiche norme dell'Unione in materia di aiuti di Stato, salvo disposizione contraria contenuta nelle norme stesse.
9. I finanziamenti dell'Unione gestiti a livello centralizzato dalle istituzioni, dalle agenzie, dalle imprese comuni o da altri organismi dell'Unione che non sono direttamente o indirettamente controllati dagli Stati membri ⁽⁶⁾ non costituiscono aiuti di Stato. Qualora tali finanziamenti dell'Unione siano combinati con aiuti di Stato, solo questi ultimi saranno presi in considerazione al fine di determinare il rispetto delle soglie di notifica e dell'intensità massima degli aiuti oppure, nel contesto della presente disciplina, saranno sottoposti ad una valutazione della loro compatibilità con il mercato interno.
10. Sono esclusi dall'ambito di applicazione della presente disciplina gli aiuti a favore di RSI destinati alle imprese in difficoltà, come definiti ai fini della presente disciplina dagli orientamenti comunitari sugli aiuti di Stato per il salvataggio e la ristrutturazione di imprese in difficoltà ⁽⁷⁾, come modificati o sostituiti.
11. Quando valuta gli aiuti per attività di RSI a favore di un beneficiario nei cui confronti pende un ordine di recupero per effetto di una precedente decisione della Commissione che dichiara un aiuto illegale e incompatibile con il mercato interno, la Commissione tiene conto dell'importo dell'aiuto che deve essere ancora recuperato ⁽⁸⁾.

1.2. Misure di aiuto contemplate dalla presente disciplina

12. La Commissione ha individuato una serie di misure per le quali gli aiuti di Stato possono, a determinate condizioni, risultare compatibili con il mercato interno:
- a) **aiuti per progetti di R&S**, quando la parte sovvenzionata del progetto di ricerca rientra nelle categorie della ricerca fondamentale e della ricerca applicata e quest'ultima può essere suddivisa in ricerca industriale e sviluppo sperimentale ⁽⁹⁾. Tali aiuti sono destinati principalmente ad ovviare ai fallimenti del mercato legati alle esternalità positive (ricadute di conoscenza), ma possono anche rimediare a un fallimento del mercato causato da asimmetrie e imperfezioni dell'informazione o (soprattutto nei progetti di collaborazione) da un mancato coordinamento;
 - b) **aiuti per studi di fattibilità** relativi ai progetti di R&S destinati a ovviare a un fallimento del mercato causato principalmente da asimmetrie e imperfezioni dell'informazione;
 - c) **aiuti per la costruzione e l'ammodernamento di infrastrutture di ricerca**, destinati principalmente a rimediare al fallimento del mercato derivante da difficoltà di coordinamento. Per aprire nuovi orizzonti alla ricerca è sempre più necessario disporre di infrastrutture di ricerca di alta qualità, in quanto esse attraggono ricercatori di talento da tutto il mondo e sono indispensabili, ad esempio, per le nuove tecnologie dell'informazione e della comunicazione e per le principali tecnologie

abilitanti ⁽¹⁰⁾;

- d) **aiuti per attività di innovazione**, che mirano principalmente a ovviare ai fallimenti del mercato legati alle esternalità positive (ricadute di conoscenza), alle difficoltà di coordinamento e, in misura minore, all'asimmetria dell'informazione. Per quanto riguarda le piccole e medie imprese («PMI»), l'aiuto all'innovazione può essere concesso per ottenere, convalidare e difendere i brevetti e altri beni immateriali, per il distacco di personale altamente qualificato e per l'acquisizione di servizi di consulenza e di supporto all'innovazione. Inoltre, al fine di incoraggiare le grandi imprese a collaborare con le PMI nelle attività di innovazione del processo e dell'organizzazione, possono essere finanziati anche i corrispondenti costi sostenuti sia dalle PMI che dalle grandi imprese;
- e) **aiuti ai poli di innovazione**, destinati ad affrontare i fallimenti del mercato dovuti a problemi di coordinamento che ostacolano lo sviluppo di tali poli o limitano le interazioni e gli scambi di conoscenze al loro interno o tra gli stessi. Gli aiuti di Stato possono contribuire a risolvere questo problema, innanzi tutto, promuovendo gli investimenti in infrastrutture aperte e condivise per i poli di innovazione e, in secondo luogo, sostenendo per un periodo non superiore a dieci anni il funzionamento dei poli in modo da migliorare la collaborazione, la creazione di reti e l'apprendimento.
13. Gli Stati membri devono notificare gli aiuti a favore di RSI a norma dell'articolo 108, paragrafo 3, del trattato, ad eccezione delle misure che soddisfano le condizioni previste in un regolamento di esenzione per categoria adottato dalla Commissione a norma dell'articolo 1 del regolamento (CE) n. 994/98 del Consiglio ⁽¹¹⁾.
14. La presente disciplina stabilisce i criteri di compatibilità applicabili ai regimi di aiuti e agli aiuti individuali a favore di RSI che sono soggetti all'obbligo di notifica e devono essere valutati sulla base dell'articolo 107, paragrafo 3, lettera c), del trattato ⁽¹²⁾.

1.3. Definizioni

15. Ai fini della presente disciplina si applicano le seguenti definizioni:

- a) **«aiuti ad hoc»**: aiuti non concessi nell'ambito di un regime di aiuti;
- b) **«aiuto»**: qualsiasi misura che soddisfi i criteri di cui all'articolo 107, paragrafo 1, del trattato;
- c) **«intensità di aiuto»**: l'importo lordo dell'aiuto espresso in percentuale dei costi ammissibili, al lordo di tasse, imposte o altri oneri. Quando un aiuto è concesso in forma diversa da una sovvenzione, l'importo dell'aiuto è l'equivalente della sovvenzione. Gli aiuti erogabili in più rate sono attualizzati al loro valore alla data in cui sono concessi. Il tasso di interesse da applicare a tal fine è il tasso di attualizzazione ⁽¹³⁾ applicabile alla data della concessione. L'intensità dell'aiuto è calcolata per ciascun beneficiario;
- d) **«regime di aiuti»**: l'atto in base al quale, senza che siano necessarie ulteriori misure di attuazione, possono essere concessi aiuti individuali a favore di imprese definite in maniera generale e astratta nell'atto stesso, nonché l'atto in base al quale un aiuto non collegato ad un progetto specifico può essere concesso a una o più imprese;
- e) **«ricerca applicata»**: la ricerca industriale, lo sviluppo sperimentale o una qualsiasi combinazione dei due tipi di attività;
- f) **«alle normali condizioni di mercato»**: una situazione in cui le condizioni relative all'operazione tra i contraenti non differiscono da quelle che sarebbero applicate tra imprese indipendenti e non contengono alcun elemento di collusione. Qualsiasi operazione che risulti da una procedura aperta, trasparente e non discriminatoria è considerata rispondente al principio delle normali condizioni di mercato (*arm's length principle*);
- g) **«data di concessione degli aiuti»**: la data in cui al beneficiario è accordato il diritto di ricevere gli aiuti, a norma dell'ordinamento giuridico nazionale applicabile;
- h) **«collaborazione effettiva»**: la collaborazione tra almeno due parti indipendenti, finalizzata allo scambio di conoscenze o di tecnologie, o al conseguimento di un obiettivo comune basato sulla divisione del lavoro, nella quale le parti definiscono di comune accordo la portata del progetto di collaborazione, contribuiscono alla sua attuazione e ne condividono i rischi e i risultati. Una o più

parti possono farsi interamente carico dei costi del progetto e, pertanto, sollevare altre parti dai relativi rischi finanziari. La ricerca contrattuale e la prestazione di servizi di ricerca non sono considerate forme di collaborazione;

- i) **«sviluppo esclusivo»**: l'appalto pubblico di servizi di ricerca e sviluppo i cui benefici appartengono tutti esclusivamente all'amministrazione aggiudicatrice o all'ente aggiudicatore, i quali possono utilizzare tali servizi nell'esercizio della propria attività a condizione di remunerarli pienamente;
- j) **«sviluppo sperimentale»**: l'acquisizione, la combinazione, la strutturazione e l'utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica, commerciale e di altro tipo allo scopo di sviluppare prodotti, processi o servizi nuovi o migliorati. Rientrano in questa definizione anche altre attività destinate alla definizione concettuale, alla pianificazione e alla documentazione concernenti nuovi prodotti, processi o servizi. Rientrano nello sviluppo sperimentale la costruzione di prototipi, la dimostrazione, la realizzazione di prodotti pilota, test e convalida di prodotti, processi o servizi nuovi o migliorati, effettuate in un ambiente che riproduce le condizioni operative reali laddove l'obiettivo primario è l'apporto di ulteriori miglioramenti tecnici a prodotti, processi e servizi che non sono sostanzialmente definitivi. Lo sviluppo sperimentale può quindi comprendere lo sviluppo di un prototipo o di un prodotto pilota utilizzabile per scopi commerciali che è necessariamente il prodotto commerciale finale e il cui costo di fabbricazione è troppo elevato per essere utilizzato soltanto a fini di dimostrazione e di convalida. Lo sviluppo sperimentale non comprende tuttavia le modifiche di routine o le modifiche periodiche apportate a prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione e servizi esistenti e ad altre operazioni in corso, anche quando tali modifiche rappresentino miglioramenti;
- k) **«studio di fattibilità»**: la valutazione e l'analisi del potenziale di un progetto, finalizzate a sostenere il processo decisionale individuando in modo obiettivo e razionale i suoi punti di forza e di debolezza, le opportunità e i rischi, nonché a individuare le risorse necessarie per l'attuazione del progetto e, in ultima analisi, le sue prospettive di successo;
- l) **«piena titolarità dei diritti»**: il fatto che l'organismo di ricerca, le infrastrutture di ricerca o l'acquirente pubblico godono pienamente dei vantaggi economici derivanti da diritti di proprietà intellettuale di cui mantengono il diritto al pieno godimento, in particolare il diritto di proprietà e il diritto di concedere licenze. Ciò può anche avvenire allorché l'organismo di ricerca o l'infrastruttura di ricerca (o, rispettivamente, l'acquirente pubblico) decidono di stipulare ulteriori contratti relativi a detti diritti, compreso il diritto di cederli in licenza a un partner del progetto di collaborazione (o, rispettivamente, ad imprese);
- m) **«ricerca fondamentale»**: 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 commerciali dirette;
- n) **«equivalente sovvenzione lordo»**: l'importo dell'aiuto se questo è stato concesso sotto forma di sovvenzione, al lordo di tasse, imposte o altri oneri.
- o) **«personale altamente qualificato»**: membri del personale con un diploma di istruzione terziaria e con un'esperienza professionale pertinente di almeno cinque anni, che può comprendere anche una formazione di dottorato;
- p) **«aiuto individuale»**: aiuti concessi ad un'impresa specifica e includono tanto gli aiuti ad hoc che gli aiuti concessi sulla base di un regime di aiuti;
- q) **«ricerca industriale»**: ricerca pianificata o indagini critiche miranti ad acquisire nuove conoscenze e capacità, da utilizzare per sviluppare nuovi prodotti, processi o servizi o apportare un notevole miglioramento dei prodotti, processi o servizi esistenti. Essa comprende la creazione di componenti di sistemi complessi e può includere la costruzione di prototipi in ambiente di laboratorio o in un ambiente dotato di interfacce di simulazione verso sistemi esistenti e la realizzazione di linee pilota, se ciò è necessario ai fini della ricerca industriale, in particolare ai fini della convalida di tecnologie generiche;
- r) **«servizi di consulenza in materia di innovazione»**: consulenza, assistenza e formazione in materia

- di trasferimento delle conoscenze, acquisizione, protezione e sfruttamento di attivi immateriali, nonché in materia di utilizzo delle norme e dei regolamenti che li contemplano;
- s)«**poli di innovazione**»: strutture o raggruppamenti organizzati di parti indipendenti – quali start-up innovative, piccole, medie e grandi imprese, organismi di ricerca e di diffusione della conoscenza, organizzazioni senza scopo di lucro e altri pertinenti operatori economici – volti a incentivare le attività innovative favorendo la condivisione di strutture e lo scambio di conoscenze e competenze e contribuendo efficacemente al trasferimento di conoscenze, alla creazione di reti, alla diffusione di informazioni e alla collaborazione tra imprese e altri organismi che costituiscono il polo;
- t)«**servizi di sostegno all'innovazione**»: la fornitura di locali ad uso ufficio, banche dati, biblioteche, ricerche di mercato, laboratori, sistemi di etichettatura della qualità, test e certificazione al fine di sviluppare prodotti, processi o servizi più efficienti;
- u)«**attivi immateriali**»: gli attivi che non hanno una consistenza fisica o finanziaria, quali brevetti, licenze, know-how o altri diritti di proprietà intellettuale;
- v)«**trasferimento di conoscenze**»: qualsiasi processo inteso ad acquisire, raccogliere e condividere conoscenze esplicite e implicite, comprese le competenze e le capacità, in attività di natura sia economica che non economica, quali le collaborazioni in materia di ricerca, le consulenze, la concessione di licenze, la creazione di spin-off, la pubblicazione e la mobilità di ricercatori e altri membri del personale coinvolti in tali attività. Oltre alle conoscenze scientifiche e tecnologiche, il trasferimento di conoscenze comprende altri tipi di conoscenze come quelle sull'utilizzo delle norme e dei regolamenti che le contemplano e sulle condizioni degli ambienti operativi reali e i metodi di innovazione organizzativa, nonché la gestione delle conoscenze relative all'individuazione, all'acquisizione, alla protezione, alla difesa e allo sfruttamento di attività immateriali;
- w)«**grandi imprese**»: le imprese che non rientrano nella definizione di piccole e medie imprese;
- x)«**costi supplementari netti**»: la differenza tra i valori attuali netti attesi del progetto o dell'attività sovvenzionati e un valido scenario controfattuale degli investimenti che il beneficiario avrebbe realizzato in assenza di aiuti;
- y)«**innovazione dell'organizzazione**»: la realizzazione di un nuovo metodo organizzativo nelle pratiche commerciali di un'impresa, nell'organizzazione del luogo di lavoro o nelle relazioni esterne dell'impresa, esclusi i cambiamenti che si basano su metodi organizzativi già utilizzati nell'impresa, i cambiamenti nella strategia di gestione, le fusioni e le acquisizioni, la cessazione dell'utilizzazione di un processo, la mera sostituzione o estensione di beni strumentali, i cambiamenti derivanti unicamente da variazioni del prezzo dei fattori, la produzione personalizzata, l'adattamento ai mercati locali, le periodiche modifiche stagionali e altri cambiamenti ciclici nonché il commercio di prodotti nuovi o sensibilmente migliorati;
- z)«**spese di personale**»: le spese relative a ricercatori, tecnici e altro personale ausiliario nella misura in cui essi sono impiegati nel relativo progetto o attività;
- (aa)«**appalti pre-commerciali**»: l'appalto pubblico di servizi di ricerca e sviluppo di cui l'amministrazione aggiudicatrice o l'ente aggiudicatore non riserva esclusivamente a sé i risultati e i benefici del contratto al fine di utilizzarli nell'esercizio della propria attività, ma li condivide con i prestatori dei servizi a condizioni di mercato. Il contratto il cui oggetto rientra in una o più categorie di attività di ricerca e sviluppo definite nella presente disciplina, deve essere di durata limitata e può includere lo sviluppo di prototipi o di quantità limitate di primi prodotti o servizi sotto forma di serie sperimentali. L'acquisto di quantità commerciali dei prodotti o servizi non deve formare l'oggetto del medesimo contratto;
- (bb)«**innovazione di processo**»: l'applicazione di un metodo di produzione o di distribuzione nuovo o sensibilmente migliorato (inclusi cambiamenti significativi nelle tecniche, nelle attrezzature o nel software), esclusi i cambiamenti o i miglioramenti minori, l'aumento delle capacità di produzione o di servizio ottenuto con l'aggiunta di sistemi di fabbricazione o di sistemi logistici che sono molto simili a quelli già in uso, la cessazione dell'utilizzazione di un processo, la mera sostituzione o estensione di beni strumentali, i cambiamenti derivanti unicamente da variazioni del prezzo dei

fattori, la produzione personalizzata, l'adattamento ai mercati locali, le consuete modifiche stagionali e altri cambiamenti ciclici nonché il commercio di prodotti nuovi o sensibilmente migliorati;

- (cc)«**progetto di R&S**»: un'operazione che comprende attività rientranti in una o più categorie di ricerca e sviluppo ai sensi della presente disciplina, finalizzata a svolgere una funzione indivisibile di natura economica, scientifica o tecnica precisa con obiettivi chiaramente predefiniti. Un progetto di R&S può consistere in diversi pacchetti di lavoro, attività o servizi e include obiettivi chiari, attività da svolgere per conseguire tali obiettivi (compresi i relativi costi previsti), e prestazioni concrete da fornire per individuare i risultati di tali attività e confrontarli con i relativi obiettivi. Quando due o più progetti di R&S non sono nettamente separabili uno dall'altro e in particolare quando non hanno — separatamente — probabilità di successo tecnologico, essi sono considerati un unico progetto;
- (dd)«**anticipo rimborsabile**»: un prestito a favore di un progetto, versato in una o più rate e le cui condizioni di rimborso dipendono dall'esito del progetto;
- (ee)«**organismo di ricerca e di diffusione della conoscenza**» o «organismo di ricerca»: un'entità (ad esempio, università o istituti di ricerca, agenzie incaricate del trasferimento di conoscenze, intermediari dell'innovazione, entità collaborative reali o virtuali orientate alla ricerca), indipendentemente dal suo status giuridico (costituito secondo il diritto privato o pubblico) o fonte di finanziamento, la cui finalità principale consiste nello svolgere in maniera indipendente attività di ricerca fondamentale, di ricerca industriale o di sviluppo sperimentale o nel garantire un'ampia diffusione dei risultati di tali attività mediante l'insegnamento, la pubblicazione o il trasferimento di conoscenze. Qualora tale entità svolga anche attività economiche, il finanziamento, i costi e i ricavi di tali attività economiche devono formare oggetto di contabilità separata. Le imprese in grado di esercitare un'influenza determinante su tale entità, ad esempio in qualità di azionisti o di soci, non possono godere di alcun accesso preferenziale ai risultati generati;
- (ff)«**infrastruttura di ricerca**»: gli impianti, le risorse e i relativi servizi utilizzati dalla comunità scientifica per compiere ricerche nei rispettivi settori; sono compresi gli impianti o complessi di strumenti scientifici, le risorse basate sulla conoscenza quali collezioni, archivi o informazioni scientifiche strutturate e le infrastrutture basate sulle tecnologie abilitanti dell'informazione e della comunicazione, quali le reti di tipo GRID, il materiale informatico, il software e gli strumenti di comunicazione e ogni altro mezzo necessario per condurre la ricerca. Tali infrastrutture possono essere ubicate in un unico sito o «distribuite» (rete organizzata di risorse) ⁽¹⁴⁾;
- (gg)«**distacco**»: il reclutamento temporaneo, da parte di un beneficiario, di personale avente diritto di ritornare presso il precedente datore di lavoro;
- (hh)«**piccole e medie imprese**» o «PMI», «piccole imprese» e «medie imprese»: le imprese che soddisfano i criteri enunciati nella raccomandazione della Commissione relativa alla definizione delle microimprese, piccole e medie imprese ⁽¹⁵⁾;
- (ii)«**avvio dei lavori**» o «avvio del progetto»: l'inizio di attività di RSI o il primo accordo tra il beneficiario e i contraenti per la realizzazione del progetto, se l'accordo è anteriore. I lavori preparatori, come l'ottenimento di permessi e l'effettuazione degli studi di fattibilità, non sono considerati inizio dei lavori;
- (jj)«**attivi materiali**»: gli attivi consistenti in terreni, immobili e impianti, macchinari e attrezzature.

2. AIUTO DI STATO AI SENSI DELL'ARTICOLO 107, PARAGRAFO 1, DEL TRATTATO

16. In generale, qualsiasi misura che risponda ai criteri definiti nell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato configura un aiuto di Stato. Mentre una distinta comunicazione della Commissione relativa alla nozione di aiuto di Stato chiarisce il modo in cui la Commissione interpreta tale nozione in linea generale, la presente sezione prende in esame le situazioni che generalmente si verificano nel settore delle attività di RSI fatta salva l'interpretazione della Corte di giustizia dell'Unione europea.

2.1. Organismi di ricerca e di diffusione delle conoscenze e infrastrutture di ricerca come beneficiari di aiuti di Stato

17. Gli organismi di ricerca e di diffusione delle conoscenze («organismi di ricerca») e le infrastrutture di ricerca sono beneficiari di aiuti di Stato se il finanziamento pubblico che ricevono soddisfa tutte le condizioni di cui all'articolo 107, paragrafo 1, del trattato. Come spiegato nella comunicazione relativa alla nozione di aiuto di Stato, e in conformità con la giurisprudenza della Corte di giustizia, il beneficiario deve rispondere alla definizione di impresa, ma tale qualifica non dipende dal suo status giuridico (organismo di diritto pubblico o privato) o dalla sua natura economica (organismo che opera con o senza fine di lucro). L'elemento determinante affinché l'organismo di ricerca sia considerato un'impresa è piuttosto il fatto che svolga un'attività economica, cioè un'attività consistente nell'offrire prodotti e servizi su un dato mercato⁽¹⁶⁾.

2.1.1. Finanziamento pubblico di attività non economiche

18. Laddove la medesima entità svolga attività economiche e non economiche e al fine di evitare sovvenzioni incrociate a favore dell'attività economica, il finanziamento pubblico dell'attività non economica non ricade nell'ambito di applicazione dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato se i due tipi di attività e i relativi costi, finanziamenti e entrate possono essere nettamente separati. La corretta imputazione dei costi, dei finanziamenti e delle entrate può essere comprovata mediante i rendiconti finanziari annui della pertinente entità.

19. La Commissione considera che, generalmente, le seguenti attività rivestono carattere non economico:

a) principali attività degli organismi di ricerca e delle infrastrutture di ricerca, in particolare:

- le attività di formazione volte ad ottenere risorse umane più numerose e meglio qualificate. In linea con la giurisprudenza⁽¹⁷⁾ e la prassi decisionale della Commissione⁽¹⁸⁾, e come spiegato nella comunicazione relativa alla nozione di aiuto di Stato e nella comunicazione relativa ai SIEG⁽¹⁹⁾, l'istruzione pubblica organizzata nell'ambito del sistema scolastico nazionale, prevalentemente o totalmente finanziata dallo Stato e controllata dallo Stato, è considerata attività non economica⁽²⁰⁾,
- le attività di R&S svolte in maniera indipendente e volte all'acquisizione di maggiori conoscenze e di una migliore comprensione, inclusa la R&S collaborativa, nel cui ambito un organismo di ricerca o l'infrastruttura di ricerca intraprendono un'effettiva collaborazione⁽²¹⁾,
- l'ampia diffusione dei risultati della ricerca su base non esclusiva e non discriminatoria, ad esempio attraverso l'insegnamento, le banche dati ad accesso aperto, le pubblicazioni aperte o il software open source.

b) le attività di trasferimento di conoscenze, svolte dall'organismo di ricerca o dall'infrastruttura di ricerca (compresi i rispettivi dipartimenti o filiali), o congiuntamente con altri organismi o per loro conto, e laddove tutti gli utili provenienti da dette attività siano reinvestiti nelle attività primarie dell'organismo di ricerca o dell'infrastruttura di ricerca. Il carattere non economico di tali attività non viene meno se la prestazione dei servizi corrispondenti è appaltata a terzi con procedura di gara aperta.

20. Se un organismo o un'infrastruttura di ricerca sono utilizzati tanto per attività economiche che non economiche, i finanziamenti pubblici rientrano nelle norme in materia di aiuti di Stato solo nella misura in cui coprono i costi connessi ad attività economiche⁽²²⁾. Se l'organismo o l'infrastruttura di ricerca sono utilizzati quasi esclusivamente per attività di natura non economica, il relativo finanziamento può esulare completamente dalle norme in materia di aiuti di Stato, a condizione che l'utilizzo economico rimanga puramente accessorio, ossia corrisponda a un'attività necessaria e direttamente collegata al funzionamento dell'organismo o infrastruttura di ricerca oppure intrinsecamente legata al suo uso non economico principale, e che abbia portata limitata. Ai fini della presente disciplina, la Commissione riterrà che tale sia il caso laddove l'attività economica assorbe esattamente gli stessi fattori di produzione (quali materiali, attrezzature, manodopera e capitale fisso) delle attività non economiche e la capacità destinata ogni anno a tali attività economiche non supera il 20 % della pertinente capacità annua complessiva dell'entità.

2.1.2. Finanziamento pubblico di attività economiche

21. Fatto salvo il punto 20, se l'organismo di ricerca o l'infrastruttura di ricerca sono utilizzati per svolgere attività economiche, quali la locazione di attrezzature o laboratori alle imprese, la fornitura di servizi a

imprese o l'esecuzione di contratti di ricerca, il finanziamento pubblico di tali attività economiche sarà generalmente considerato aiuto di Stato.

22. Tuttavia, la Commissione non ritiene che l'organismo di ricerca o l'infrastruttura di ricerca siano beneficiari di aiuti di Stato se essi agiscono unicamente in veste di intermediari che trasferiscono ai beneficiari finali la totalità del finanziamento pubblico e qualsiasi eventuale vantaggio acquisito tramite tali finanziamenti. Ciò vale generalmente nei seguenti casi:

- a) sia il finanziamento pubblico che qualsiasi vantaggio acquisito attraverso tali finanziamenti sono quantificabili e dimostrabili, e un adeguato meccanismo garantisce che siano pienamente trasferiti ai beneficiari finali, ad esempio sotto forma di riduzione dei prezzi; e
- b) nessun ulteriore vantaggio è concesso all'intermediario, giacché esso è stato selezionato mediante gara d'appalto pubblica o il finanziamento pubblico è disponibile a tutte le entità che soddisfano le necessarie condizioni obiettive, di modo che i clienti in qualità di beneficiari finali hanno diritto di acquisire servizi equivalenti presso qualsiasi altro intermediario.

23. Se sono soddisfatte le condizioni di cui al punto 22, gli aiuti di Stato sono applicabili a livello dei beneficiari finali.

2.2. Aiuti di Stato indiretti accordati a imprese attraverso organismi di ricerca e di diffusione delle conoscenze e infrastrutture di ricerca finanziati dal settore pubblico

24. La questione se e a quali condizioni le imprese ottengono un vantaggio ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato in caso di ricerca contrattuale o servizi di ricerca forniti da un organismo di ricerca o da un'infrastruttura di ricerca, nonché in caso di collaborazione con un organismo di ricerca o un'infrastruttura di ricerca, deve essere risolta applicando i principi generali in materia di aiuti di Stato. A tale scopo, come indicato nella comunicazione relativa alla nozione di aiuto di Stato, può essere necessario, in particolare, valutare se il comportamento dell'organismo di ricerca o dell'infrastruttura di ricerca possa essere imputato allo Stato ⁽²³⁾.

2.2.1. Attività di ricerca per conto di imprese (ricerca contrattuale o servizi di ricerca)

25. Quando un organismo di ricerca o un'infrastruttura di ricerca sono utilizzati per svolgere ricerca contrattuale o per fornire un servizio di ricerca a un'impresa, nel cui caso i termini e le condizioni del contratto sono generalmente precisati, sono proprietari dei risultati delle attività di ricerca e assumono il rischio di insuccesso, nessun aiuto di Stato è generalmente trasferito all'impresa se l'organismo di ricerca o l'infrastruttura di ricerca ricevono una remunerazione appropriata a fronte dei loro servizi, in particolare se è soddisfatta una delle seguenti condizioni:

- a) l'organismo di ricerca o l'infrastruttura di ricerca forniscono il servizio di ricerca o la ricerca contrattuale al prezzo di mercato ⁽²⁴⁾, oppure
- b) in assenza di prezzo di mercato, l'organismo di ricerca o l'infrastruttura di ricerca forniscono il servizio di ricerca o ricerca contrattuale a un prezzo che:
 - rispecchia la totalità dei costi del servizio e generalmente include un margine stabilito con riferimento a quelli comunemente applicati dalle imprese operanti nel settore del servizio in questione, oppure
 - è il risultato di negoziati svoltisi alle normali condizioni di mercato durante i quali l'organismo di ricerca o l'infrastruttura di ricerca, nella loro capacità di prestatore di servizi, tratta per ottenere il massimo beneficio economico all'atto della stipula del contratto e coprono almeno i costi marginali.

26. Nel caso in cui la proprietà dei diritti di proprietà intellettuale («DPI») o i diritti di accesso agli stessi sono mantenuti dall'organismo di ricerca o dall'infrastruttura di ricerca, il loro valore di mercato può essere detratto dal prezzo pagabile per i servizi in questione.

2.2.2. Collaborazione con le imprese

27. Si considera che un progetto sia svolto attraverso un'efficace collaborazione quando almeno due parti indipendenti perseguono un obiettivo comune basato sulla divisione del lavoro e ne definiscono congiuntamente l'ambito d'applicazione, partecipano alla relativa concezione, contribuiscono alla sua attuazione e ne condividono i rischi finanziari, tecnologici, scientifici e di altro genere, nonché i relativi

risultati. Una o più parti possono farsi interamente carico dei costi del progetto e, così facendo, sollevare altre parti dai relativi rischi finanziari. I termini e le condizioni di un progetto di collaborazione, in particolare per quanto riguarda i contributi ai costi, la condivisione dei rischi e dei risultati, la divulgazione dei risultati, le norme per l'attribuzione dei diritti di proprietà intellettuale e l'accesso agli stessi devono essere stabiliti prima dell'inizio del progetto ⁽²⁵⁾. Le attività di ricerca contrattuale e la prestazione di servizi di ricerca non sono considerate forme di collaborazione.

28. Nel caso di progetti di collaborazione realizzati congiuntamente da imprese e da organismi di ricerca o infrastrutture di ricerca, la Commissione riterrà che nessun aiuto di Stato indiretto sia concesso all'impresa partecipante attraverso le citate entità per effetto delle condizioni favorevoli della collaborazione, se ricorre una delle seguenti condizioni:

- a) i costi del progetto sono integralmente a carico delle imprese partecipanti, oppure
- b) i risultati della collaborazione che non generano diritti di proprietà intellettuale possono avere larga diffusione e gli eventuali diritti di proprietà intellettuale derivanti dalle attività degli organismi di ricerca o infrastrutture di ricerca sono integralmente attribuiti a tali entità, oppure
- c) tutti i diritti di proprietà intellettuale derivanti dal progetto, nonché i relativi diritti di accesso, sono attribuiti ai diversi partner della collaborazione in modo da rispecchiare adeguatamente i rispettivi interessi, la partecipazione ai lavori e i contributi al progetto, oppure
- d) l'organismo di ricerca o l'infrastruttura di ricerca ricevono una remunerazione equivalente al prezzo di mercato per i diritti di proprietà intellettuale che derivano dalle loro attività e che sono assegnati alle imprese partecipanti o per i quali le imprese partecipanti ricevono un diritto di accesso. L'importo assoluto del valore dei contributi, finanziari e non finanziari, delle imprese partecipanti ai costi delle attività dell'organismo di ricerca o dell'infrastruttura di ricerca che hanno generato i diritti di proprietà intellettuale in questione può essere detratto da tale remunerazione.

29. Ai fini del punto 28 lettera d), la Commissione considererà che la remunerazione ricevuta è equivalente al prezzo di mercato se essa consente agli organismi di ricerca o alle infrastrutture di ricerca di godere del pieno vantaggio economico derivante da tali diritti; ciò avviene in particolare quando è soddisfatta una delle seguenti condizioni:

- a) l'importo della remunerazione è stato stabilito mediante una procedura di vendita competitiva, aperta, trasparente e non discriminatoria, oppure
- b) la valutazione di un esperto indipendente ha confermato che l'importo della compensazione è pari almeno al prezzo di mercato, oppure
- c) l'organismo di ricerca o l'infrastruttura di ricerca, in qualità di venditore, può dimostrare che ha effettivamente negoziato la remunerazione, alle normali condizioni di mercato, al fine di ottenere il massimo vantaggio economico all'atto della stipula del contratto, pur tenendo conto dei suoi obiettivi istituzionali, oppure
- d) nei casi in cui l'accordo di collaborazione conferisce all'impresa che collabora il diritto di prelazione nei confronti dei diritti di proprietà intellettuale generati da organismi di ricerca o infrastrutture di ricerca che collaborano, se tali entità esercitano il diritto reciproco di richiedere offerte economicamente più vantaggiose da terzi di modo che l'impresa che collabora sia costretta ad adeguare la sua offerta di conseguenza.

30. Se non è soddisfatta nessuna delle condizioni di cui al punto 28, il valore complessivo del contributo degli organismi o delle infrastrutture di ricerca al progetto è considerato alla stregua di un vantaggio per le imprese che collaborano, soggetto alle regole in materia di aiuti di Stato.

2.3. Appalti pubblici di servizi di ricerca e sviluppo

31. Gli acquirenti pubblici possono acquistare servizi di ricerca e sviluppo da imprese attraverso procedure di appalto di sviluppo esclusivo o procedure di appalto pre-commerciali ⁽²⁶⁾.

32. Se una procedura aperta per l'aggiudicazione di appalti pubblici è stata eseguita conformemente alle direttive applicabili ⁽²⁷⁾, la Commissione ritiene generalmente che nessun aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato sia stato accordato alle imprese che forniscono i servizi in questione ⁽²⁸⁾.

33. In tutti gli altri casi, compresi gli appalti pre-commerciali, la Commissione riterrà che non sia stato concesso alcun aiuto di Stato alle imprese quando il prezzo pagato per i servizi in questione riflette pienamente il valore di mercato dei benefici ottenuti dall'acquirente pubblico e i rischi assunti dal fornitore partecipante; ciò avviene in particolare quando sono soddisfatte tutte le seguenti condizioni:
- a) la procedura di selezione è aperta, trasparente e non discriminatoria, e si basa su criteri di selezione e di aggiudicazione oggettivi e predefiniti,
 - b) gli accordi contrattuali previsti che descrivono tutti i diritti e gli obblighi delle parti, anche per quanto riguarda i diritti di proprietà intellettuale, sono messi a disposizione di tutti gli offerenti interessati prima della procedura di gara,
 - c) l'appalto non conferisce ad alcuno dei fornitori partecipanti un trattamento preferenziale nell'offerta di quantità commerciali dei prodotti o servizi finali ad un acquirente pubblico nello Stato membro interessato ⁽²⁹⁾, e
 - d) è soddisfatta una delle seguenti condizioni:
 - tutti i risultati che non danno luogo a diritti di proprietà intellettuale possono avere larga diffusione, ad esempio mediante pubblicazione, insegnamento o contributo agli organismi di standardizzazione, in modo tale da consentire ad altre imprese di riprodurli, e gli eventuali diritti di proprietà intellettuale sono integralmente attribuiti all'acquirente pubblico, oppure
 - un prestatore di servizi al quale sono attribuiti i risultati che danno luogo ai diritti di proprietà intellettuale è tenuto a concedere all'acquirente pubblico un accesso illimitato e gratuito a tali risultati e a concedere l'accesso a terzi, per esempio mediante licenze non esclusive, alle condizioni di mercato.
34. Se le condizioni di cui al punto 33 non sono soddisfatte, gli Stati membri possono basarsi su un esame individuale dei termini del contratto tra l'acquirente pubblico e l'impresa, fatto salvo l'obbligo generale di notificare gli aiuti per RSI, a norma dell'articolo 108, paragrafo 3, del trattato.
- ### 3. PRINCIPI COMUNI DI VALUTAZIONE
35. Per stabilire se una misura di aiuto notificata possa essere ritenuta compatibile con il mercato interno, la Commissione analizza generalmente se il modo in cui è congegnata la misura fa sì che l'impatto positivo dell'aiuto mirato ad un obiettivo di interesse comune superi i potenziali effetti negativi sugli scambi e sulla concorrenza.
36. La comunicazione sulla modernizzazione degli aiuti di Stato dell'8 maggio 2012 proponeva di individuare e definire principi comuni applicabili alla valutazione della compatibilità di tutte le misure di aiuto effettuata dalla Commissione. A tal fine la Commissione riterrà una misura di aiuto compatibile con il trattato soltanto se sono soddisfatti tutti i seguenti criteri:
- a) *contributo al raggiungimento di un obiettivo ben definito di interesse comune*: una misura di aiuto di Stato deve puntare a un obiettivo di interesse comune ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 3, del trattato (sezione 4.1);
 - b) *necessità dell'intervento statale*: una misura di aiuto di Stato deve essere destinata a una situazione in cui può determinare un miglioramento tangibile che il mercato da solo non è in grado di fornire, ad esempio per porre rimedio a un fallimento del mercato o per risolvere questioni in materia di equità o coesione (sezione 4.2);
 - c) *adeguatezza della misura d'aiuto*: la misura di aiuto proposta deve essere uno strumento politico adeguato per conseguire l'obiettivo di interesse comune (sezione 4.3);
 - d) *effetto di incentivazione*: l'aiuto deve essere tale da modificare il comportamento delle imprese interessate spingendole ad intraprendere un'attività supplementare che non svolgerebbero senza l'aiuto o svolgerebbero soltanto in modo limitato o diverso o in un altro luogo (sezione 4.4);
 - e) *proporzionalità dell'aiuto (aiuto limitato al minimo necessario)*: l'importo e l'intensità dell'aiuto devono limitarsi al minimo necessario per stimolare l'investimento o l'attività supplementare da parte dell'impresa o delle imprese interessate (sezione 4.5);
 - f) *limitazione di effetti negativi indebiti sulla concorrenza e sugli scambi tra gli Stati membri*: gli effetti negativi dell'aiuto devono essere sufficientemente limitati, in modo che il risultato complessivo della

misura sia positivo (sezione 4.6);

g) *trasparenza dell'aiuto*: gli Stati membri, la Commissione, gli operatori economici e il pubblico devono avere facile accesso a tutti gli atti e le informazioni pertinenti in merito all'aiuto concesso (sezione 4.7).

37. L'equilibrio generale di alcune categorie di regimi di aiuti può inoltre essere soggetto ad un obbligo di valutazione ex post, come descritto nella sezione 5. In tali casi, la Commissione può limitare la durata di questi regimi (generalmente a quattro anni o meno) con la possibilità di notificarne nuovamente la proroga successivamente.

38. Nel caso in cui una misura di aiuto di Stato o le condizioni cui è subordinata (compreso il metodo di finanziamento quando ne costituisce parte integrante) comportino in maniera indissociabile una violazione della normativa dell'Unione, l'aiuto non può essere ritenuto compatibile con il mercato interno ⁽³⁰⁾.

39. Nel valutare la compatibilità di un aiuto individuale con il mercato interno, la Commissione terrà conto degli eventuali procedimenti di infrazione degli articoli 101 o 102 del trattato che interessano il beneficiario dell'aiuto e che possono essere pertinenti per la valutazione ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 3, del trattato ⁽³¹⁾.

4. VALUTAZIONE DELLA COMPATIBILITÀ DEGLI AIUTI A FAVORE DI RICERCA, SVILUPPO E INNOVAZIONE

40. Gli aiuti di Stato a favore di RSI possono essere dichiarati compatibili con il mercato interno ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 3, lettera c), del trattato se, sulla base dei principi comuni di valutazione di cui alla sezione 3, permettono di incrementare le attività di RSI senza alterare negativamente le condizioni degli scambi in misura contraria all'interesse comune.

41. Nella presente sezione la Commissione chiarisce come applicherà tali principi comuni di valutazione e stabilisce, se del caso, le condizioni specifiche per i regimi di aiuti e le condizioni supplementari per gli aiuti individuali che sono soggetti all'obbligo di notifica ⁽³²⁾.

4.1. Contributo al raggiungimento di un obiettivo ben definito di interesse comune

4.1.1. Condizioni generali

42. L'obiettivo generale di aiuti a favore di RSI è la promozione delle attività di RSI nell'Unione. In tal modo, gli aiuti a favore di RSI dovrebbero contribuire alla realizzazione della strategia Europa 2020 volta a conseguire una crescita intelligente, sostenibile e inclusiva.

43. Gli Stati membri che intendono concedere aiuti di Stato a favore di RSI devono definire con precisione l'obiettivo perseguito, e in particolare spiegare in che modo la misura intende promuovere le attività di RSI. Per le misure cofinanziate dai fondi strutturali e d'investimento dell'UE gli Stati membri possono basarsi sulle motivazioni esposte nei pertinenti programmi operativi.

44. Per quanto riguarda i regimi di aiuti soggetti all'obbligo di notifica («regimi di aiuti soggetti a notifica»), la Commissione giudica favorevolmente le misure di aiuto che sono parte integrante di un programma o di un piano d'azione globale inteso a stimolare le attività di RSI o strategie di specializzazione intelligente e che sono avallate da una rigorosa valutazione di analoghe misure adottate in passato che ne dimostra l'efficacia.

45. Per quanto riguarda gli aiuti di Stato concessi per progetti o attività che sono finanziati anche dall'Unione, direttamente o indirettamente (cioè dalla Commissione, dalle sue agenzie esecutive, da imprese comuni istituite sulla base degli articoli 185 e 187 del trattato o da altri organismi esecutivi quando il finanziamento dell'Unione non ricade direttamente o indirettamente sotto il controllo degli Stati membri), la Commissione concluderà che il contributo al conseguimento di un obiettivo ben definito di interesse comune sia stato accertato.

4.1.2. Condizioni supplementari per gli aiuti individuali

46. Per dimostrare che gli aiuti individuali soggetti all'obbligo di notifica («aiuti individuali soggetti a notifica») contribuiscono ad aumentare il livello delle attività di RSI, gli Stati membri possono utilizzare i seguenti indicatori, combinati con altri elementi quantitativi o qualitativi pertinenti:

a) *aumento delle dimensioni del progetto*: aumento del costo totale del progetto (senza diminuzione delle

spese sostenute dal beneficiario dell'aiuto rispetto alla medesima situazione in assenza di aiuti); aumento del numero di persone assegnate ad attività di RSI;

b) *aumento della portata*: aumento del numero di elementi che costituiscono i risultati attesi del progetto; innalzamento del livello di ambizione del progetto comprovato da un più elevato numero di partner, una maggiore probabilità di realizzare una scoperta scientifica o tecnologica o da un rischio di insuccesso più elevato (segnatamente connesso alla lunga durata del progetto e all'incertezza dei risultati);

c) *aumento della velocità di realizzazione*: il completamento del progetto avviene in tempi più ristretti rispetto alla medesima situazione in assenza di aiuti;

d) *aumento dell'importo totale della spesa*: aumento delle spese totali di RSI sostenute dal beneficiario dell'aiuto, in termini assoluti o in percentuale del fatturato totale; modifiche alla dotazione di bilancio assegnata al progetto (senza una corrispondente diminuzione della dotazione di bilancio allocata ad altri progetti).

47. Per concludere che l'aiuto contribuisce ad aumentare il livello di RSI nell'Unione, la Commissione prenderà in considerazione non solo l'aumento netto di attività di RSI svolte dall'impresa, ma anche il contributo dell'aiuto all'aumento complessivo della spesa di RSI nel settore interessato, nonché al miglioramento della posizione internazionale dell'Unione nel campo della RSI. Riceveranno opinione favorevole le misure di aiuto per le quali è prevista una valutazione ex post del loro contributo all'interesse comune, destinata ad essere resa di dominio pubblico.

4.2. Necessità dell'intervento statale

4.2.1. Condizioni generali

48. Come indicato nella sezione 3, gli aiuti di Stato possono essere necessari per incrementare le attività di RSI nell'Unione in un contesto in cui il mercato non riesce, da solo, a conseguire un risultato efficiente. Per valutare se un aiuto di Stato sia efficace nel conseguire un obiettivo di interesse comune, è innanzitutto necessario individuare il problema da affrontare. Gli aiuti di Stato devono essere destinati alle situazioni in cui possono apportare un miglioramento tangibile che i soli meccanismi del mercato non riescono a conseguire. Gli Stati membri devono spiegare in che modo la misura di aiuto possa effettivamente attenuare il fallimento del mercato nel raggiungere l'obiettivo di interesse comune in assenza di tale aiuto.

49. La RSI è condotta attraverso una serie di attività, che sono generalmente esercitate a monte di vari mercati dei prodotti e che sfruttano le capacità esistenti per sviluppare, nei citati mercati dei prodotti o in mercati completamente nuovi, prodotti, servizi e processi nuovi o più avanzati, promuovendo in tal modo la crescita economica, contribuendo alla coesione territoriale e sociale o favorendo l'interesse generale del consumatore. Tuttavia, date le capacità esistenti di RSI, i fallimenti del mercato potrebbero ostacolare il raggiungimento del volume ottimale di produzione e tradursi in risultati inefficienti per le ragioni seguenti:

— **esternalità positive/ricadute di conoscenza** : le attività di RSI comportano spesso dei benefici per la società sotto forma di ricadute positive, ad esempio la diffusione delle conoscenze o le maggiori opportunità per altri operatori economici di sviluppare prodotti e servizi complementari. Tuttavia, se lasciati in balia del mercato, un certo numero di progetti, nonostante i vantaggi che presentano per la società, potrebbero offrire un rendimento economicamente poco interessante per l'investitore privato, giacché le imprese che operano con fine di lucro non riescono ad appropriarsi in modo sufficiente dei vantaggi derivanti dalle loro attività quando decidono il volume di RSI da intraprendere. Gli aiuti di Stato possono quindi contribuire alla realizzazione di progetti che apportano un beneficio generale alla collettività o all'economia e che altrimenti non sarebbero attuati.

Tuttavia, non tutti i benefici delle attività di RSI sono generati in forma di esternalità, né la sola presenza di esternalità significa automaticamente che l'aiuto di Stato sia compatibile con il mercato interno. In generale, i consumatori sono disposti a pagare per beneficiare in modo diretto di nuovi prodotti e servizi, mentre le imprese possono ricavare benefici dal loro investimento attraverso altri strumenti esistenti, quali i diritti di proprietà intellettuale. In alcuni casi, tuttavia, tali strumenti sono

imperfetti e lasciano un fallimento del mercato residuale che può essere corretto mediante un aiuto di Stato. Ad esempio, come viene spesso rimproverato alla ricerca fondamentale, ad esempio, può essere difficile impedire l'accesso ai risultati di alcune attività, che potrebbero pertanto avere natura di bene pubblico. D'altro canto, le conoscenze più specifiche connesse alla produzione possono essere spesso protette adeguatamente, ad esempio mediante brevetti che assicurino all'inventore un rendimento maggiore dalla sua invenzione,

— **asimmetrie e imperfezioni dell'informazione** : le attività di RSI sono caratterizzate da un elevato grado d'incertezza. In alcune circostanze, l'asimmetria e l'imperfezione dell'informazione possono scoraggiare gli investitori privati dal finanziare validi progetti, così come impedire al personale altamente qualificato di venire a conoscenza di opportunità di lavoro in imprese innovatrici. L'allocatione delle risorse umane e finanziarie in tali mercati rischia quindi di essere inadeguata e progetti potenzialmente utili per la collettività o per l'economia rischiano di non essere realizzati.

In alcuni casi, l'informazione imperfetta e asimmetrica può anche ostacolare l'accesso ai finanziamenti. Tuttavia, l'informazione imperfetta e la presenza di rischi non giustificano automaticamente la necessità di un intervento statale. Il mancato finanziamento di progetti che presentano un minor rendimento privato degli investimenti può in effetti essere indice dell'efficienza del mercato. Inoltre, il rischio è insito in tutte le attività imprenditoriali e non costituisce, di per sé, un fallimento del mercato. Tuttavia, in un contesto di informazione asimmetrica, il rischio potrebbe aggravare i problemi di finanziamento,

— **problemi di coordinamento e di messa in rete** : la capacità delle imprese di coordinarsi o di interagire al fine di sviluppare attività di RSI può essere ostacolata per diverse ragioni, compresi le difficoltà di coordinamento tra i molti partner che partecipano alla collaborazione e che potrebbero perseguire interessi divergenti, i problemi di redazione dei contratti e le difficoltà di coordinare la collaborazione a motivo, ad esempio, della condivisione di informazioni sensibili.

4.2.2. Condizioni supplementari per gli aiuti individuali

50. Benché alcuni fallimenti del mercato possano ostacolare il livello generale di RSI nell'Unione, non tutte le imprese e non tutti i settori dell'economia ne sono colpiti in uguale misura. Di conseguenza, nel caso degli aiuti individuali soggetti a notifica, gli Stati membri devono fornire informazioni sufficienti per stabilire che l'aiuto mira a ovviare a un fallimento generale del mercato concernente le attività di RSI nell'Unione, oppure a uno specifico fallimento del mercato concernente, ad esempio, un particolare settore o una determinata sfera di attività.

51. A seconda dello specifico fallimento del mercato, la Commissione prenderà in considerazione i seguenti elementi:

— **ricadute di conoscenza** : livello previsto di diffusione delle informazioni; specificità della conoscenza creata; possibilità di protezione dei diritti di proprietà intellettuale; grado di complementarità con altri prodotti e servizi,

— **asimmetrie e imperfezioni dell'informazione** : livello di rischio e complessità delle attività di RSI; necessità di finanziamenti esterni; caratteristiche del beneficiario degli aiuti per quanto riguarda l'accesso ai finanziamenti esterni,

— **difficoltà di coordinamento** : numero di imprese che collaborano; intensità della collaborazione; divergenza di interessi tra partner della collaborazione; problemi di redazione dei contratti; problemi nel coordinare la collaborazione.

52. Nella sua analisi di un presunto fallimento del mercato, la Commissione dovrà tenere conto in particolare di qualsiasi studio comparativo settoriale esistente e di altri studi disponibili, che devono essere forniti dallo Stato membro interessato.

53. Quando notificano gli aiuti agli investimenti o al funzionamento a favore di poli, gli Stati membri devono fornire informazioni sulla specializzazione prevista o programmata del polo di innovazione, sul potenziale regionale esistente e sulla presenza nell'Unione di poli che perseguono finalità analoghe.

54. Per quanto riguarda gli aiuti di Stato concessi per progetti o attività che sono finanziati anche dall'Unione, direttamente o indirettamente (cioè dalla Commissione, dalle sue agenzie esecutive, da imprese comuni istituite sulla base degli articoli 185 e 187 del trattato o da altri organismi esecutivi

quando il finanziamento dell'Unione non ricade direttamente o indirettamente sotto il controllo degli Stati membri), la Commissione concluderà che la necessità di un intervento statale sia stata accertata.

55. Dall'altro canto, in caso di aiuti di Stato concessi per progetti o attività che, sotto il profilo del loro contenuto tecnologico, del livello di rischio e della dimensione, sono simili a quelli già realizzati all'interno dell'Unione a condizioni di mercato, la Commissione riterrà – in linea di principio – che non sussiste alcun fallimento del mercato e chiederà ulteriori prove a giustificazione della necessità di un intervento statale.

4.3. Adeguatezza della misura di aiuto

4.3.1. *Rispetto a strumenti di politica alternativi*

56. L'aiuto di Stato non è l'unico strumento di intervento di cui dispongono gli Stati membri per promuovere le attività di RSI. È importante tener presente che possono esistere altri strumenti più idonei, quali misure sul lato della domanda e concernenti la regolamentazione, gli appalti pubblici o la standardizzazione, nonché l'aumento del finanziamento della ricerca pubblica e dell'istruzione e misure fiscali generali. L'adeguatezza di uno strumento in una determinata situazione dipende generalmente dalla natura dello specifico problema. Ad esempio, se un nuovo operatore non riesce a sfruttare adeguatamente i risultati di RSI, può risultare più efficace ridurre le barriere di accesso al mercato che fare ricorso ad un aiuto di Stato. Il problema della scarsità di personale qualificato si risolve più adeguatamente aumentando i fondi per l'istruzione che concedendo aiuti di Stato.
57. Gli aiuti a favore di RSI possano essere autorizzati in deroga al divieto generale degli aiuti di Stato, quando sono necessari per conseguire un obiettivo di interesse comune. Un elemento importante al riguardo consiste quindi nel determinare se e in quale misura un aiuto di Stato a favore di RSI possa essere considerato uno strumento adeguato per aumentare le attività di RSI, dal momento che altri strumenti meno distorsivi possono ottenere i medesimi risultati.
58. Nell'esaminare la compatibilità degli aiuti, la Commissione terrà conto, in particolare, di tutti gli studi d'impatto della misura proposta realizzati dallo Stato membro interessato. Le misure per le quali gli Stati membri hanno preso in considerazione altre opzioni e per le quali i vantaggi derivanti dal ricorso a uno strumento selettivo come l'aiuto di Stato sono stati accertati e comunicati alla Commissione sono considerate strumenti adeguati.
59. Per quanto riguarda gli aiuti di Stato concessi per progetti o attività che sono finanziati anche dall'Unione, direttamente o indirettamente (cioè dalla Commissione, dalle sue agenzie esecutive, da imprese comuni istituite sulla base degli articoli 185 e 187 del trattato, o da altri organismi esecutivi quando il finanziamento dell'Unione non ricade direttamente o indirettamente sotto il controllo degli Stati membri), la Commissione concluderà che l'adeguatezza della misura di aiuto sia stata accertata.

4.3.2. *Rispetto ai diversi strumenti di aiuto*

60. Gli aiuti di Stato a favore di RSI possono assumere varie forme. Gli Stati membri devono pertanto assicurarsi che l'aiuto sia concesso nella forma che genera le minori distorsioni degli scambi e della concorrenza. A tal proposito, se l'aiuto è concesso in forme che conferiscono un vantaggio pecuniario diretto (quali sovvenzioni dirette, esenzioni o riduzioni fiscali o di altri contributi obbligatori oppure mediante la fornitura di terreni, prodotti o servizi a prezzi vantaggiosi), lo Stato membro interessato è tenuto a includere un'analisi delle opzioni alternative e spiegare perché o in che modo risultino meno appropriate altre tipologie di aiuto potenzialmente meno distorsive, per esempio sotto forma di anticipi rimborsabili o basate su strumenti di debito o rappresentativi di capitale (quali garanzie statali, acquisizioni di partecipazioni o altro apporto di crediti o di capitale a condizioni favorevoli).
61. La scelta dello strumento di aiuto dipende dal fallimento del mercato cui si intende porre rimedio. Ad esempio, se il sottostante fallimento del mercato è un problema di accesso al finanziamento esterno del debito dovuto all'asimmetria delle informazioni, gli Stati membri dovrebbero ricorrere ad aiuti sotto forma di sostegno alla liquidità, ad esempio un prestito o una garanzia, piuttosto che una sovvenzione. Se è inoltre necessario dotare l'impresa di un certo grado di condivisione dei rischi, lo strumento di aiuto da privilegiare dovrebbe generalmente essere un anticipo rimborsabile. In particolare, quando un aiuto è concesso in forma diversa da un sostegno alla liquidità o un anticipo rimborsabile per attività

vicine al mercato, gli Stati membri devono giustificare l'adeguatezza dello strumento scelto per affrontare lo specifico fallimento del mercato in questione. Per quanto riguarda i regimi di aiuti che danno applicazione agli obiettivi e alle priorità di programmi operativi, si ritiene in linea di principio che lo strumento finanziario scelto nei relativi programmi sia uno strumento appropriato.

4.4. Effetto di incentivazione

4.4.1. Condizioni generali

62. Gli aiuti a favore di RSI sono considerati compatibili con il mercato interno solo se comportano un effetto di incentivazione. L'effetto di incentivazione si verifica quando l'aiuto modifica il comportamento di un'impresa inducendola ad intraprendere attività supplementari che, in assenza dell'aiuto, non avrebbe svolto o avrebbe svolto soltanto in modo limitato o diverso. Gli aiuti non devono tuttavia essere intesi a sovvenzionare i costi di un'attività che l'impresa sosterebbe comunque e non devono compensare il normale rischio d'impresa di un'attività economica ⁽³³⁾.
63. La Commissione ritiene che l'aiuto non costituisca un incentivo per il beneficiario se l'attività di RSI ⁽³⁴⁾ è già stata avviata prima che il beneficiario abbia presentato domanda di aiuto alle autorità nazionali ⁽³⁵⁾. Se l'avvio dei lavori ha luogo prima che il beneficiario abbia presentato la domanda di aiuto alle autorità nazionali, il progetto perde l'ammissibilità all'aiuto.
64. La domanda di aiuto deve contenere almeno il nome e le dimensioni del richiedente, una descrizione del progetto, compresa la sua ubicazione e le date di inizio e di fine, l'importo del sostegno pubblico necessario per realizzarlo ed un elenco dei costi ammissibili.
65. Nella misura in cui configurano aiuti di Stato, la Commissione può ritenere che le misure fiscali abbiano un effetto di incentivazione, in quanto incoraggiano le imprese ad aumentare le spese a favore di RSI, in base a studi di valutazione ⁽³⁶⁾ forniti dagli Stati membri.

4.4.2. Condizioni supplementari per gli aiuti individuali

66. Nel caso degli aiuti individuali soggetti a notifica, gli Stati membri devono dimostrare alla Commissione che l'aiuto ha un effetto di incentivazione e devono quindi fornire prove inconfutabili del fatto che l'aiuto ha un impatto positivo sulla decisione dell'impresa di svolgere attività di RSI che non sarebbero state altrimenti intraprese. Per consentire alla Commissione di effettuare una valutazione completa della misura di aiuto in questione, lo Stato membro interessato deve fornire non soltanto le informazioni sul progetto sovvenzionato ma anche, nella misura del possibile, lo scenario controfattuale, vale a dire una descrizione esauriente di che cosa sarebbe successo o poteva ragionevolmente succedere in assenza dell'aiuto. Lo scenario controfattuale può consistere nella mancanza di un progetto alternativo o in un progetto alternativo chiaramente definito e sufficientemente prevedibile preso in considerazione dal beneficiario nei suoi processi decisionali interni e può riguardare un progetto alternativo che è interamente o parzialmente realizzato al di fuori dell'Unione.
67. Nella sua analisi, la Commissione terrà conto dei seguenti elementi:
- **precisazione del cambiamento perseguito** : deve essere chiaramente specificato il cambiamento di comportamento che dovrebbe derivare dalla presenza di aiuti di Stato e che potrebbe consistere nell'avvio di un nuovo progetto o nel potenziamento delle dimensioni, della portata o del ritmo di un progetto esistente,
 - **analisi controfattuale** : il cambiamento di comportamento deve essere individuato mediante il raffronto tra il risultato atteso e il livello di attività prevista in presenza e in assenza di aiuti. La differenza tra le due ipotesi dimostra l'impatto della misura di aiuto e ne illustra l'effetto di incentivazione,
 - **livello di redditività** : l'effetto di incentivazione è più probabile se l'aiuto è mirato ad un progetto non redditizio, di per sé, per un'impresa privata ma capace di produrre notevoli effetti positivi per la società,
 - **importo dell'investimento e calendario dei flussi di cassa** : un investimento di start-up elevato, un livello modesto dei flussi di cassa disponibili e il fatto che una parte significativa dei flussi di cassa si realizzerà in un futuro molto lontano o in modo molto incerto saranno considerati elementi positivi ai fini della valutazione dell'effetto di incentivazione,

- **livello di rischio insito nel progetto** : la valutazione del rischio del progetto terrà conto, in particolare, dell'irreversibilità dell'investimento, della probabilità di insuccesso commerciale, del rischio di una produttività del progetto inferiore al previsto, del rischio che il progetto pregiudichi altre attività del beneficiario dell'aiuto nonché del rischio che i costi del progetto compromettano la redditività finanziaria dell'impresa.
68. Gli Stati membri sono invitati in particolare a basarsi su documenti del consiglio di amministrazione, valutazioni dei rischi, relazioni finanziarie, piani aziendali interni, pareri di esperti e altri studi relativi al progetto in esame. Per accertare l'effetto di incentivazione gli Stati membri possono avvalersi anche della documentazione contenente informazioni sulle previsioni della domanda e dei costi nonché sulle previsioni finanziarie, di documenti sottoposti a un comitato di investimento che descrivono in dettaglio i diversi scenari d'investimento o di documenti forniti agli istituti finanziari.
69. Al fine di garantire che l'effetto di incentivazione sia accertato in modo obiettivo, la Commissione può, nella sua valutazione, confrontare dati specifici dell'impresa con i dati riguardanti il comparto industriale in cui opera il beneficiario degli aiuti. In particolare, gli Stati membri dovrebbero, ove possibile, fornire dati specifici al settore industriale che dimostrino che lo scenario controfattuale del beneficiario, il livello di redditività richiesto e le previsioni relative ai flussi di cassa sono ragionevoli.
70. In tale contesto, è possibile valutare il livello di redditività con riferimento a metodi la cui applicazione all'interno dell'impresa beneficiaria è comprovata o che costituiscono prassi usuali nello specifico settore industriale considerato, quali ad esempio i metodi per calcolare il valore attuale netto (VAN) ⁽³⁷⁾ del progetto, il tasso di rendimento interno (TRI) ⁽³⁸⁾ o il rendimento medio del capitale investito (ROCE).
71. Se non modifica il comportamento del beneficiario stimolando attività supplementari di RSI, l'aiuto non ha alcun effetto positivo in termini di promozione della RSI nell'Unione. Pertanto, un aiuto non verrà considerato compatibile con il mercato interno qualora risulti evidente che le stesse attività potrebbero essere realizzate anche in assenza dell'aiuto.
- 4.5. Proporzionalità dell'aiuto**
- 4.5.1. Condizioni generali**
72. Perché un aiuto a favore di RSI sia considerato proporzionale, il suo importo deve limitarsi al minimo necessario per lo svolgimento dell'attività sovvenzionata.
- 4.5.1.1. Intensità massime dell'aiuto**
73. Al fine di garantire che il livello di aiuto sia proporzionato ai fallimenti del mercato che intende affrontare, l'aiuto deve essere stabilito in relazione ad una serie predefinita di costi ammissibili ed essere limitato a una determinata percentuale di detti costi ammissibili (intensità dell'aiuto). L'intensità di aiuto deve essere stabilita per ciascun beneficiario, anche quando si tratta di un progetto in collaborazione.
74. Per garantire la prevedibilità e la parità di trattamento, la Commissione applica intensità massime di aiuto a favore di RSI stabilite sulla base di tre criteri: i) la vicinanza degli aiuti al mercato, come indicatore dei previsti effetti negativi e della necessità dell'aiuto, tenendo conto delle entrate potenzialmente più elevate derivanti dalle attività sovvenzionate; ii) le dimensioni del beneficiario, come indicatore delle maggiori difficoltà incontrate generalmente dalle piccole imprese nel finanziare un progetto rischioso; e iii) la gravità del fallimento del mercato, quali le previste esternalità in termini di diffusione delle conoscenze. Di conseguenza le intensità di aiuto devono essere in generale più basse per le attività legate allo sviluppo e all'innovazione che per le attività di ricerca.
75. I costi ammissibili per ciascuna misura di aiuto contemplata dalla presente disciplina figurano nell'allegato I. Quando un progetto di R&S prevede vari compiti, ciascuno dei compiti ammissibili deve rientrare in una delle categorie di ricerca fondamentale, ricerca industriale o sviluppo sperimentale ⁽³⁹⁾. Per classificare le diverse attività in base alla pertinente categoria, la Commissione si baserà sulla propria prassi nonché sugli esempi e le spiegazioni specifiche fornite nel Manuale di Frascati dell'OCSE ⁽⁴⁰⁾.
76. Le intensità massime di aiuto generalmente applicabili a tutte le misure di RSI ammissibili figurano

nell'allegato II ⁽⁴¹⁾.

77. Nel caso di aiuti di Stato a favore di un progetto realizzato in collaborazione fra organismi di ricerca e imprese, il cumulo degli aiuti derivanti da un sostegno statale diretto e, qualora configurino aiuti, dei contributi provenienti da organismi di ricerca a favore del medesimo progetto, non devono superare, per ciascuna impresa beneficiaria, le intensità di aiuto applicabili.

4.5.1.2. Anticipi rimborsabili

78. Se uno Stato membro concede un anticipo rimborsabile che può configurare un aiuto di Stato ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 1, del trattato CE, si applicano le disposizioni stabilite dalla presente sezione.

79. Se, avvalendosi di una metodologia valida basata su sufficienti dati verificabili, può dimostrare che è possibile calcolare l'equivalente sovvenzione lordo dell'anticipo rimborsabile, lo Stato membro può notificare tale regime e la relativa metodologia alla Commissione. Se la Commissione accetta la metodologia e ritiene il regime compatibile, l'aiuto può essere concesso sulla base dell'equivalente sovvenzione lordo dell'anticipo rimborsabile a concorrenza delle intensità di aiuto stabilite nell'allegato II.

80. In tutti gli altri casi l'anticipo rimborsabile è espresso in percentuale dei costi ammissibili e può superare le intensità massime di aiuto applicabili di 10 punti percentuali, purché siano soddisfatte le seguenti condizioni:

- a) in caso di esito positivo del progetto, la misura deve stabilire che l'anticipo deve essere rimborsato ad un tasso d'interesse pari o superiore al tasso di attualizzazione derivante dall'applicazione della comunicazione della Commissione relativa al metodo di fissazione dei tassi di riferimento e di attualizzazione ⁽⁴²⁾;
- b) in caso di successo superiore all'esito definito positivo, lo Stato membro interessato deve chiedere pagamenti superiori al rimborso dell'importo dell'anticipo, inclusi gli interessi calcolati in base al tasso di attualizzazione applicabile;
- c) in caso d'insuccesso del progetto, l'anticipo non deve essere rimborsato integralmente. In caso di parziale successo, il rimborso deve essere proporzionale al grado di successo conseguito.

81. Per permettere alla Commissione di valutare la misura di aiuto, quest'ultima deve contenere disposizioni dettagliate relative al rimborso in caso di successo, che definiscano chiaramente cosa s'intende per «esito positivo» delle attività di ricerca, sulla base di un'ipotesi cauta e ragionevole.

4.5.1.3. Misure fiscali

82. Nella misura in cui costituisce aiuto di Stato, l'intensità di aiuto di una misura di natura fiscale può essere calcolata sulla base dei singoli progetti oppure, a livello di un'impresa, come il rapporto fra lo sgravio fiscale globale e la somma di tutti i costi ammissibili di RSI sostenuti in un periodo non superiore a tre esercizi fiscali consecutivi. In quest'ultimo caso, la misura fiscale può applicarsi senza distinzioni a tutte le attività ammissibili, ma non deve superare l'intensità di aiuto applicabile allo sviluppo sperimentale ⁽⁴³⁾.

4.5.1.4. Cumulo di aiuti

83. Gli aiuti possono essere accordati anche nell'ambito di più regimi di aiuti o cumulati con aiuti ad hoc, a condizione che l'importo totale degli aiuti di Stato a favore di un'attività o di un progetto non superi i massimali di aiuto stabiliti nella presente disciplina. Come ricordato al punto 9, i finanziamenti dell'Unione gestiti a livello centralizzato dalle istituzioni, dalle agenzie, dalle imprese comuni o da altri organismi dell'Unione che non sono direttamente o indirettamente controllati dagli Stati membri non costituiscono aiuti di Stato e non dovrebbero essere presi in considerazione. Qualora tale finanziamento dell'Unione sia combinato con altri aiuti di Stato, l'importo totale dei fondi pubblici concessi in relazione agli stessi costi ammissibili non deve tuttavia superare il tasso o i tassi più favorevoli stabiliti nella normativa dell'Unione.

84. Quando le spese ammissibili ad aiuti a favore di RSI sono totalmente o parzialmente ammissibili per aiuti destinati ad altre finalità, la parte comune a più tipi di aiuto sarà soggetta al massimale più favorevole secondo le norme applicabili.

85. Gli aiuti a favore di RSI non sono cumulabili con il sostegno «de minimis» a favore delle stesse spese ammissibili se l'intensità massima di aiuto risultante supera quanto stabilito nella presente disciplina.

4.5.2. Condizioni supplementari per gli aiuti individuali

86. Per aiuti soggetti a notifica individuale, la semplice osservanza di un certo numero di intensità massime d'aiuto predefinite non è sufficiente a garantirne la proporzionalità.

87. Come regola generale, e al fine di stabilire se gli aiuti sono proporzionali, la Commissione verificherà che il loro importo non superi il minimo necessario affinché il progetto sovvenzionato sia sufficientemente redditizio, ad esempio rendendo possibile ottenere un tasso di rendimento interno (TRI) corrispondente al tasso di rendimento settoriale o specifico per le imprese. Possono anche essere usati a questo scopo i normali tassi di rendimento perseguiti dal beneficiario in altri progetti di RSI, il suo costo complessivo del capitale o i profitti abitualmente registrati nell'industria in questione. Tutti i costi e i benefici previsti devono essere presi in considerazione per tutta la durata del progetto, ivi compresi i costi e le entrate derivanti dai risultati delle attività di RSI.

88. Quando è dimostrato, ad esempio mediante documenti societari interni, che il beneficiario dell'aiuto deve operare una scelta chiara tra effettuare un progetto sovvenzionato o un progetto alternativo senza alcun sostegno, gli aiuti saranno considerati limitati al minimo necessario soltanto se il loro importo non supera i costi netti supplementari necessari per l'attuazione delle attività in questione, rispetto al progetto controfattuale che verrebbe realizzato in assenza di aiuti. Al fine di stabilire i costi netti supplementari, la Commissione dovrà confrontare i valori attuali netti attesi dell'investimento nel progetto sovvenzionato con il progetto controfattuale, tenendo conto delle probabilità che si verifichino i vari scenari commerciali ⁽⁴⁴⁾.

89. Se gli aiuti sono concessi per progetti di R&S o per la costruzione o l'ammodernamento di infrastrutture di ricerca e se la Commissione può stabilire, sulla base della metodologia indicata ai punti 87 o 88, che l'aiuto è rigorosamente limitato al minimo necessario, possono essere autorizzate intensità massime di aiuto più elevate di quelle riportate nell'allegato II, fino ai livelli indicati nella tabella seguente.

	Piccola impresa	media impresa	Grande impresa
Aiuti a favore di progetti di R&S			
Ricerca fondamentale	100 %	100 %	100 %
Ricerca applicata	80 %	70 %	60 %
— in caso di collaborazione effettiva tra imprese (per le grandi imprese: collaborazione transfrontaliera o con almeno una PMI) o tra un'impresa e un organismo di ricerca; oppure — in caso di ampia diffusione dei risultati	90 %	80 %	70 %
Aiuti per la costruzione e l'ammodernamento di infrastrutture di ricerca	60 %	60 %	60 %

90. Al fine di dimostrare che gli aiuti sono limitati al minimo necessario, gli Stati membri devono spiegare com'è stato calcolato l'importo dell'aiuto. La documentazione e i calcoli utilizzati per l'analisi dell'effetto di incentivazione possono anche rivelarsi utili per valutare se l'aiuto in questione è proporzionale. Nella misura in cui l'esigenza individuata di aiuti riguarda principalmente la difficoltà per l'impresa di trovare finanziamenti del debito sul mercato anziché la mancanza di redditività, un modo particolarmente adeguato di mantenere l'aiuto al minimo necessario può consistere nell'accordare l'aiuto sotto forma di prestito, garanzia o anticipo rimborsabile anziché in forma non rimborsabile, quale una sovvenzione.

91. In presenza di più candidati potenziali per effettuare l'attività sovvenzionata, le probabilità che il criterio della proporzionalità sia rispettato sono maggiori se l'aiuto è concesso sulla base di criteri trasparenti, oggettivi e non discriminatori.

92. Per affrontare effettive o potenziali distorsioni dirette o indirette degli scambi internazionali, possono essere autorizzate intensità superiori a quelle generalmente previste a norma della presente disciplina, se, direttamente o indirettamente, i concorrenti aventi sede al di fuori dell'Unione hanno ricevuto (nei tre anni precedenti) o riceveranno aiuti di intensità equivalente per analoghi progetti. Tuttavia se la

natura particolare del settore interessato è tale da rendere probabili distorsioni degli scambi internazionali dopo oltre tre anni, il periodo di riferimento può essere esteso. Se possibile, lo Stato membro interessato fornirà alla Commissione informazioni sufficienti per permetterle di valutare la situazione, in particolare per quanto riguarda la necessità di prendere in considerazione il vantaggio competitivo di cui gode il concorrente del paese terzo. Se non dispone di prove concernenti l'aiuto concesso o prospettato, la Commissione può anche basare la propria decisione su prove circostanziali.

93. Nel raccogliere gli elementi probatori, la Commissione può avvalersi dei suoi poteri d'indagine ⁽⁴⁵⁾.

4.6. Limitazione di effetti negativi indebiti sulla concorrenza e sugli scambi

4.6.1. Osservazioni generali

94. Perché gli aiuti a favore di RSI siano compatibili con il mercato interno, gli effetti negativi della misura di aiuto in termini di distorsione della concorrenza e incidenza sugli scambi tra Stati membri devono essere limitati e controbilanciati dagli effetti positivi in termini di contributo all'obiettivo di interesse comune.

95. La Commissione individua due principali potenziali distorsioni della concorrenza e degli scambi fra Stati membri provocati dagli aiuti a favore di RSI, segnatamente distorsioni del mercato dei prodotti e effetti sull'ubicazione. Entrambe danno luogo a inefficienze allocative che compromettono il rendimento economico del mercato interno e a problemi di distribuzione in quanto gli aiuti condizionano la ripartizione delle attività economiche tra le regioni.

96. Per quanto riguarda le distorsioni sui mercati dei prodotti, gli aiuti di Stato a favore di RSI possono incidere sulla concorrenza nei processi di innovazione e nei mercati dei prodotti in cui sono sfruttati i risultati delle attività di RSI.

4.6.1.1. Effetti sui mercati dei prodotti

97. Gli aiuti di Stato a favore di RSI possono ostacolare la concorrenza nei processi di innovazione e sui mercati dei prodotti in tre modi: ostacolando il processo di ingresso e uscita dei concorrenti, falsando gli incentivi dinamici agli investimenti e creando o mantenendo posizioni di potere di mercato.

i) Distorsioni dei processi di ingresso e uscita dei concorrenti

98. Gli aiuti a favore di RSI possono impedire che i meccanismi di mercato ricompensino i produttori più efficienti ed esercitino pressioni affinché gli operatori meno efficienti migliorino, si ristrutturino o escano dal mercato. Ne potrebbe derivare una situazione in cui, a motivo dell'aiuto concesso, aziende concorrenti che sarebbero altrimenti in grado di mantenere la loro posizione, sono costrette a uscire dal mercato o non riescono affatto ad entrarvi. Analogamente, gli aiuti di Stato possono evitare che imprese inefficienti escano dal mercato o addirittura possano indurle ad entrare e a conquistare quote di mercato da concorrenti altrimenti più efficienti. Se non correttamente orientati, gli aiuti a favore di RSI possono quindi sostenere imprese inefficienti e portare a strutture di mercato in cui molti operatori agiscono ben al di sotto del livello di efficienza. Nel lungo periodo, gli ostacoli ai processi di ingresso e uscita dei concorrenti possono soffocare l'innovazione e rallentare i miglioramenti in termini di produttività a livello dell'intero settore.

ii) Distorsione degli incentivi dinamici

99. Gli aiuti a favore di RSI possono falsare gli incentivi dinamici a investire da parte delle imprese concorrenti del beneficiario dell'aiuto. Quando un'impresa riceve aiuti, le probabilità che conduca attività di RSI con esito positivo generalmente aumentano. Di conseguenza aumentano le possibilità di una maggiore presenza dell'impresa in futuro sul pertinente mercato del prodotto o dei prodotti, il che può spingere i concorrenti a ridurre la portata dei loro piani d'investimento iniziali (effetto di esclusione o «crowding out»).

100. Inoltre, l'aiuto potrebbe rendere i potenziali beneficiari troppo sicuri di sé e inclini ad assumere rischi maggiori. Gli effetti a lungo termine sulle prestazioni globali del settore sarebbero, in questo caso, negativi. Se non correttamente orientati, gli aiuti a favore di RSI possono pertanto sostenere imprese inefficienti e creare strutture di mercato in cui molti operatori agiscono molto al di sotto del livello di efficienza.

iii) Creazione o mantenimento del potere di mercato

101. Gli aiuti a favore di RSI possono anche avere effetti distorsivi in termini di aumento o mantenimento del livello di potere di mercato sui mercati dei prodotti. Il potere di mercato è la capacità di influire sui prezzi di mercato, la produzione, la varietà o la qualità dei prodotti e servizi o su altri parametri della concorrenza per un periodo di tempo significativo, a scapito dei consumatori. Anche nel caso in cui non rafforzino direttamente il potere di mercato, gli aiuti possono avere un effetto indiretto scoraggiando l'espansione dei concorrenti esistenti o inducendoli a uscire dal mercato, oppure ostacolando l'accesso di nuovi concorrenti.

4.6.1.2. Conseguenze sugli scambi e sulla scelta dell'ubicazione

102. Gli aiuti di Stato a favore di RSI possono anche dare luogo a distorsioni della concorrenza quando influenzano la scelta dell'ubicazione. Tali distorsioni possono insorgere tra gli Stati membri quando le imprese operano in condizioni di concorrenza transfrontaliera o quando prendono in considerazione diverse ubicazioni. Anche se non inducono direttamente distorsioni sul mercato dei prodotti, gli aiuti miranti a dislocare un'attività in un'altra regione del mercato interno hanno comunque come effetto quello di trasferire attività o investimenti da una regione ad un'altra.

4.6.1.3. Effetti negativi manifesti

103. In linea di principio, occorre analizzare l'aiuto e il contesto in cui è applicato al fine di determinare in quale misura esso può essere ritenuto distorsivo. In determinate situazioni, tuttavia, gli effetti negativi sono manifestamente superiori agli eventuali effetti positivi, il che significa che l'aiuto non può essere considerato compatibile con il mercato interno.

104. In particolare, conformemente ai principi generali del trattato, non è possibile considerare compatibile con il mercato interno un aiuto di Stato che risulti discriminatorio in misura non giustificata dalla sua natura di aiuto di Stato. Come illustrato nella sezione 3, la Commissione non autorizzerà quindi alcuna misura se essa o le condizioni cui è subordinata comportano una violazione indissociabile del diritto dell'Unione europea. Ciò vale soprattutto per le misure di aiuto in cui la concessione dell'aiuto è subordinata all'obbligo per il beneficiario di avere la propria sede nello Stato membro interessato (o ad esservi prevalentemente stabilito) o di utilizzare prodotti o servizi nazionali, nonché per le misure di aiuto che limitano la possibilità, per il beneficiario, di sfruttare i risultati delle attività di RSI in altri Stati membri.

105. Analogamente, gli aiuti che inducono soltanto un cambiamento di ubicazione delle attività di RSI nell'ambito del mercato interno senza modificare la natura, le dimensioni o la portata del progetto non saranno considerati compatibili.

4.6.2. Regimi di aiuti

106. Per essere compatibili con il mercato interno, i regimi di aiuti soggetti a notifica non devono provocare significative distorsioni della concorrenza e degli scambi. In particolare, anche se le distorsioni possono considerarsi limitate a livello individuale (a condizione che l'aiuto sia necessario e proporzionato per conseguire l'obiettivo comune), regimi di aiuti su base cumulativa potrebbero comunque comportare alti livelli di distorsione. Tali distorsioni possono derivare, ad esempio, da un aiuto che influisce negativamente sugli incentivi dinamici ad innovare da parte dei concorrenti. Il rischio è ancora più pronunciato nel caso in cui il regime sia incentrato su determinati settori.

107. Fatto salvo il punto 122, gli Stati membri devono pertanto dimostrare che questi effetti negativi saranno limitati al minimo, ad esempio tenendo conto della dimensione dei progetti interessati, degli importi di aiuto individuali e cumulativi, del numero dei beneficiari previsti nonché delle caratteristiche dei settori interessati. Per consentire alla Commissione di valutare i probabili effetti negativi dei regimi di aiuto soggetti a notifica, gli Stati membri possono sottoporre eventuali valutazioni d'impatto nonché valutazioni ex post svolte per regimi simili attuati in precedenza.

4.6.3. Condizioni supplementari per gli aiuti individuali

4.6.3.1. Distorsioni sui mercati dei prodotti

108. Per gli aiuti soggetti a notifica individuale, onde consentire alla Commissione di individuare e valutare le potenziali distorsioni della concorrenza e degli scambi, gli Stati membri devono fornire informazioni su i) i mercati dei prodotti in esame, vale a dire i mercati interessati dal cambiamento di

comportamento da parte del beneficiario degli aiuti, e ii) i concorrenti e i clienti o i consumatori che subiscono la distorsione.

109. Nel valutare gli effetti negativi della misura di aiuto, la Commissione concentrerà la sua analisi delle distorsioni di concorrenza sull'incidenza che gli aiuti a favore di RSI prevedibilmente avranno sulla concorrenza tra le imprese nei mercati dei prodotti interessati. La Commissione attribuirà maggior peso ai rischi per la concorrenza e gli scambi che con maggiore probabilità sorgeranno nel prossimo futuro.

110. Nella misura in cui una specifica attività innovativa sarà associata a molteplici mercati futuri del prodotto, l'impatto dell'aiuto dovrà essere esaminato sui vari mercati interessati. In certi casi i risultati dell'attività di RSI, ad esempio sotto forma di diritti di proprietà intellettuale, sono essi stessi oggetto di scambi sui mercati delle tecnologie, ad esempio attraverso la concessione o lo scambio di licenze sui brevetti. In tali casi, la Commissione potrà considerare anche l'effetto degli aiuti sulla concorrenza nei mercati delle tecnologie.

111. La Commissione ricorre a diversi criteri per valutare le possibili distorsioni della concorrenza, e segnatamente: la distorsione degli incentivi dinamici, la creazione o il mantenimento di posizioni di potere di mercato e il mantenimento di strutture di mercato inefficienti.

i) Distorsione degli incentivi dinamici

112. Nella sua analisi della potenziale distorsione degli incentivi dinamici, la Commissione prenderà in considerazione i seguenti elementi:

- **crescita del mercato** : quanto più le previsioni di crescita del mercato sono buone tanto meno è probabile che gli incentivi dei concorrenti saranno compromessi dall'aiuto, dato che rimangono ancora ampie opportunità di sviluppare un'attività redditizia,

- **importo dell'aiuto** : le misure di aiuto di importo elevato hanno maggiori probabilità di determinare effetti significativi di «crowding out». L'importanza dell'importo degli aiuti verrà misurata principalmente con riferimento all'importo speso dai principali operatori di mercato per progetti di tipo analogo,

- **prossimità al mercato/categoria di aiuto** : quanto più la misura di aiuto è destinata ad attività prossime al mercato, tanto maggiore è la possibilità che determini significativi effetti di «crowding out»,

- **procedura di selezione aperta** : se l'aiuto è concesso sulla base di criteri trasparenti, oggettivi e non discriminatori, la Commissione adotterà una posizione più favorevole,

- **barriere all'uscita** : è più probabile che i concorrenti mantengano o addirittura aumentino i propri piani di investimento quando le barriere all'uscita rispetto al processo di innovazione sono elevate. Ciò può verificarsi, in particolare, se molti dei precedenti investimenti dei concorrenti sono vincolati a un particolare percorso di RSI,

- **incentivi a competere per un mercato futuro** : gli aiuti a favore di RSI possono indurre i concorrenti del beneficiario degli aiuti a rinunciare a competere per un mercato futuro in cui «chi vince prende tutto» perché il vantaggio fornito dagli aiuti (in termini di livello di progresso tecnologico o di tempi) riduce le loro possibilità di accedere a detto mercato futuro con potenzialità di successo,

- **differenziazione del prodotto e intensità della concorrenza** : se l'innovazione del prodotto riguarda soprattutto lo sviluppo di prodotti differenziati, rispetto, ad esempio, a marche, standard, tecnologie o gruppi di consumatori distinti, è meno probabile che i concorrenti ne risentano. La stessa situazione si verifica in caso di presenza di numerosi concorrenti sul mercato.

ii) Creazione o mantenimento del potere di mercato

113. La Commissione è essenzialmente preoccupata per le misure di RSI che consentono al beneficiario degli aiuti di rafforzare il potere di mercato che già detiene sui mercati esistenti del prodotto o di trasferirlo su futuri mercati dei prodotti. È pertanto improbabile che la Commissione individui problemi di concorrenza relativi al potere di mercato nei casi in cui il beneficiario di aiuti detiene una quota inferiore al 25 % e nei mercati che presentano una concentrazione di mercato, misurata in base all'indice di Herfindahl-Hirschman (HHI), inferiore a 2 000.

114. Nella sua analisi del potere di mercato, la Commissione terrà conto dei seguenti fattori:

- **potere di mercato del beneficiario dell'aiuto e struttura del mercato** : se il destinatario dell'aiuto è già in posizione dominante su un mercato del prodotto, la misura di aiuto può rafforzare questa posizione dominante indebolendo ulteriormente la pressione concorrenziale che le imprese concorrenti possono esercitare sull'impresa beneficiaria degli aiuti. Analogamente, le misure di aiuto di Stato possono avere un'incidenza significativa nei mercati oligopolistici dove sono attivi soltanto alcuni operatori,
- **livello delle barriere all'ingresso sul mercato** : nel campo della RSI possono esistere significative barriere all'ingresso sul mercato per i nuovi concorrenti. Tra queste barriere figurano le barriere all'ingresso di natura giuridica (in particolare i diritti di proprietà intellettuale), le economie di scala e di scopo, le barriere all'accesso alle reti e all'infrastruttura e altre barriere strategiche all'ingresso o all'espansione,
- **potere dell'acquirente** : il potere di mercato di un'impresa può essere limitato anche dalla posizione di mercato degli acquirenti. La presenza di acquirenti forti può servire a controbilanciare l'esistenza di una forte posizione di mercato se è probabile che gli acquirenti cerchino di mantenere un grado sufficiente di concorrenza sul mercato,
- **procedura di selezione aperta** : le misure di aiuto che consentono alle imprese con una forte posizione sul mercato di influenzare il processo di selezione, ad esempio mediante il diritto di raccomandare imprese nel processo di selezione o di influenzare l'indirizzo della ricerca in modo da scoraggiare indirizzi alternativi per motivi ingiustificati, tendono a suscitare le riserve della Commissione.

iii) Mantenimento di strutture di mercato inefficienti

115. Nella sua analisi delle strutture di mercato, la Commissione verificherà se gli aiuti sono concessi in mercati caratterizzati da sovraccapacità o a favore di settori industriali in declino. Suscitano meno riserve le situazioni in cui il mercato è in crescita o gli aiuti a favore di RSI sono destinati a modificare la dinamica di crescita del settore, in particolare mediante l'introduzione di nuove tecnologie.

4.6.3.2. Effetti sull'ubicazione

116. In particolare quando sono vicini al mercato, gli aiuti a favore di RSI potrebbero comportare, per alcuni territori, condizioni più favorevoli rispetto alla produzione futura, in particolare perché permettono di ottenere un livello comparativamente più basso dei costi di produzione o aumentare le attività di RSI. Tali effetti possono indurre le imprese a trasferire la produzione in tali territori.

117. Gli effetti sull'ubicazione possono essere rilevanti anche per le infrastrutture di ricerca. Se gli aiuti sono principalmente utilizzati per attrarre un'infrastruttura verso una particolare regione a scapito di un'altra, essi non contribuiranno a promuovere attività supplementari di RSI nell'Unione.

118. Nella sua analisi degli aiuti individuali soggetti a notifica, la Commissione tiene quindi conto di qualsiasi elemento che comprovi che il beneficiario dell'aiuto ha preso in considerazione ubicazioni alternative.

4.7. Trasparenza

119. A partire dal 1° luglio 2016, ad eccezione degli aiuti individuali d'importo inferiore a 500 000 EUR, gli Stati membri sono tenuti a rendere pubbliche, mediante un sito web esaustivo sugli aiuti di Stato a livello nazionale o regionale, almeno le seguenti informazioni sulle misure di aiuto di Stato notificate: il testo integrale del regime di aiuti e le relative disposizioni di applicazione, o la base giuridica per gli aiuti individuali, o un link che vi dia accesso; l'identità dell'autorità che concede gli aiuti; l'identità dei singoli beneficiari; la forma e l'importo degli aiuti concessi a ciascun beneficiario; la data di concessione; il tipo di beneficiario (PMI o grandi imprese); la regione in cui è ubicato il beneficiario (a livello NUTS II); e il principale settore economico in cui il beneficiario opera (a livello di gruppo NACE) ⁽⁴⁶⁾. Tali informazioni devono essere pubblicate entro sei mesi dalla data in cui è stata presa la decisione di concedere l'aiuto o, per le misure fiscali, entro un anno dalla data di presentazione della dichiarazione fiscale, devono essere mantenuti per un minimo di dieci anni e devono essere accessibili al pubblico senza restrizioni ⁽⁴⁷⁾.

5. VALUTAZIONE

120. Per garantire ulteriormente che le distorsioni della concorrenza e degli scambi siano limitate, la Commissione può esigere che i regimi di aiuti soggetti a notifica siano oggetto di una limitazione temporale e della valutazione di cui al punto 37. In particolare devono essere effettuate valutazioni per i regimi in cui il rischio di distorsioni della concorrenza è particolarmente elevato, vale a dire regimi che possono rischiare di provocare una significativa restrizione della concorrenza se non si procede a un riesame della loro attuazione in tempo utile.
121. Tenuto conto dei suoi obiettivi e per non gravare in modo sproporzionato sugli Stati membri e sulle misure di aiuto di modesta entità, l'obbligo di cui al punto 120 si applica solo ai regimi di aiuti d'importo elevato, che presentano caratteristiche innovative o sono finalizzati a significativi cambiamenti tecnologici, normativi o di mercato. La valutazione deve essere effettuata da un esperto indipendente dall'autorità che concede l'aiuto, sulla base di una metodologia comune fornita da parte della Commissione ⁽⁴⁸⁾, e deve essere resa pubblica. Gli Stati membri devono comunicare, insieme con il pertinente regime di aiuti, un progetto di piano di valutazione, che sarà parte integrante della valutazione della Commissione del regime.
122. Nel caso di regimi di aiuti esclusi dal campo di applicazione di un regolamento di esenzione per categoria, esclusivamente a motivo della loro dotazione elevata, la Commissione ne valuterà la compatibilità soltanto sulla base del piano di valutazione.
123. La valutazione deve essere presentata alla Commissione in tempo utile per consentirle di considerare l'eventuale prolungamento della misura di aiuto e in ogni caso alla scadenza del regime. L'esatta portata e le modalità di ciascuna valutazione sono definite nella decisione che autorizza la misura di aiuto. Qualsiasi ulteriore misura di aiuto con un obiettivo analogo, compresa ogni eventuale alterazione dei regimi di aiuti di cui al punto 122, deve tener conto dei risultati della valutazione.

6. RELAZIONI E MONITORAGGIO

124. Conformemente al regolamento (CE) n. 659/1999 del Consiglio ⁽⁴⁹⁾ e del regolamento (CE) n. 794/2004 della Commissione ⁽⁵⁰⁾ e delle loro successive modifiche, gli Stati membri devono presentare relazioni annuali alla Commissione.
125. Gli Stati membri devono conservare una documentazione dettagliata per tutte le misure di aiuto, comprensiva di tutte le informazioni utili per accertare il rispetto delle condizioni in materia di costi ammissibili e di intensità massime di aiuto. La documentazione deve essere conservata per dieci anni dalla data di concessione dell'aiuto e deve essere messa a disposizione della Commissione su richiesta.

7. APPLICABILITÀ

126. La Commissione applicherà i principi stabiliti nella presente disciplina per la valutazione della compatibilità di tutti gli aiuti a favore di RSI notificati rispetto ai quali sia chiamata ad adottare una decisione dopo il 1° luglio 2014. Gli aiuti a favore di RSI illegalmente concessi saranno valutati in base alle norme applicabili al momento in cui l'aiuto è stato concesso.
127. Ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 1, del trattato, la Commissione propone che gli Stati membri provvedano a modificare, se necessario, i propri regimi di aiuti a favore di RSI onde armonizzarli con la presente disciplina entro il 1° gennaio 2015.
128. Gli Stati membri sono invitati ad esprimere il proprio accordo esplicito e incondizionato alle opportune misure proposte al punto 127 entro due mesi dalla data di pubblicazione della presente disciplina nella *Gazzetta ufficiale dell'Unione europea*. In caso di mancata risposta da qualsiasi Stato membro, la Commissione presupporrà che lo Stato membro in questione non concorda con le misure proposte.

8. REVISIONE

129. La Commissione può decidere di rivedere o modificare la presente disciplina in qualsiasi momento, se ciò è necessario per motivi connessi con la politica di concorrenza o per tener conto di altre politiche dell'Unione e di impegni assunti a livello internazionale o per qualsiasi altro motivo giustificato.

⁽⁴⁸⁾ Comunicazione della Commissione, «Europa 2020 – Una strategia per una crescita intelligente, sostenibile e inclusiva» [COM(2010) 2020 definitivo del 3.3.2010].

⁽⁴⁾ Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle regioni, «Iniziativa faro Europa 2020. L'Unione dell'innovazione» [COM(2010) 546 definitivo del 6.10.2010].

⁽⁵⁾ La spesa totale per le attività di R&S all'interno dell'Unione (sostenuta per circa 2/3 dal settore privato e per 1/3 dal settore pubblico) era pari al 2,06 % del PIL nel 2012, e maggiorata di 0,24 punti percentuali rispetto al 2005 (statistiche Eurostat sugli indicatori principali: http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/europe_2020_indicators/headline_indicators). Benché la spesa privata per le attività di R&S in percentuale del PIL sia leggermente aumentata dal 2008, permangono tuttavia grandi differenze tra Stati membri, settori industriali e singoli operatori (Commissione europea, «Risultati della ricerca e dell'innovazione negli Stati membri dell'UE e nei paesi associati, 2013»).

⁽⁶⁾ Il termine «fallimento del mercato» si riferisce alle situazioni in cui i mercati, lasciati a se stessi, non sono in grado di raggiungere la piena efficienza.

⁽⁷⁾ Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle regioni, «Modernizzazione degli aiuti di Stato dell'UE» [COM(2012) 209 final dell'8.5.2012].

⁽⁸⁾ Ad esempio, il finanziamento concesso nell'ambito dell'iniziativa «Orizzonte 2020» o del programma per la competitività delle piccole e medie imprese (COSME).

⁽⁹⁾ Orientamenti comunitari sugli aiuti di Stato per il salvataggio e la ristrutturazione di imprese in difficoltà ([GU C 244 dell'1.10.2004, pag. 2](#)).

⁽¹⁰⁾ Cfr. la sentenza del Tribunale di primo grado del 13 settembre 1995 nelle cause riunite T-244/93 e T-486/93, *TWD Textilwerke Deggendorf GmbH/Commissione* (Raccolta 1995, pagina II-2265).

⁽¹¹⁾ La Commissione ritiene utile mantenere diverse categorie di attività di R&S, a prescindere dal fatto che tali attività possano seguire un modello interattivo piuttosto che un modello lineare.

⁽¹²⁾ Le tecnologie abilitanti fondamentali sono definite e individuate nella comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle regioni, «Una strategia europea per le tecnologie abilitanti – Un ponte verso la crescita e l'occupazione», [COM(2012) 341 final del 26.6.2012].

⁽¹³⁾ Regolamento (CE) n. 994/98 del Consiglio, del 7 maggio 1998, sull'applicazione degli articoli 92 e 93 del trattato che istituisce la Comunità europea a determinate categorie di aiuti di Stato orizzontali ([GU L 142 del 14.5.1998, pag. 1](#)), modificato dal regolamento (UE) n. 733/2013 del Consiglio, del 22 luglio 2013 ([GU L 204 del 31.7.2013, pag. 15](#)).

⁽¹⁴⁾ I criteri per l'analisi della compatibilità con il mercato interno degli aiuti di Stato destinati a promuovere la realizzazione di importanti progetti di comune interesse europeo, tra cui gli aiuti alle attività di RSI valutati sulla base dell'articolo 107, paragrafo 3, lettera b), del trattato, sono stabiliti in una separata comunicazione della Commissione.

⁽¹⁵⁾ Cfr. la comunicazione della Commissione relativa alla revisione del metodo di fissazione dei tassi di riferimento e di attualizzazione ([GU C 14 del 19.1.2008, pag. 6](#)).

⁽¹⁶⁾ Cfr. l'articolo 2, lettera a), del regolamento (CE) n. 723/2009 del Consiglio, del 25 giugno 2009, relativo al quadro giuridico comunitario applicabile ad un consorzio per un'infrastruttura europea di ricerca (ERIC) ([GU L 206 dell'8.8.2009, pag. 1](#)).

⁽¹⁷⁾ Raccomandazione della Commissione, del 6 maggio 2003, relativa alla definizione delle microimprese, piccole e medie imprese ([GU L 124 del 20.5.2003, pag. 36](#)).

⁽¹⁸⁾ Sentenza del Tribunale di primo grado del 16 giugno 1987 nella causa C-118/85, *Commissione/Italia* (Raccolta 1987, pag. 2599, punto 7); sentenza del Tribunale di primo grado del 18 giugno 1998 nella causa C-35/96, *Commissione/Italia* (Raccolta 1998, pag. I-3851, punto 36); sentenza del Tribunale di primo grado del 19 febbraio 2002 nella causa C-309/99, *Wouters* (Raccolta 2002, pag. I-1577, punto 46).

⁽¹⁹⁾ Sentenza del Tribunale di primo grado del 27 settembre 1988 nella causa C-263/86, *Humble and Edel* (Raccolta 1988, pag. I-5365, punti 9-10 e 15-18) e sentenza del Tribunale di primo grado del 7 dicembre 1993 nella causa C-109/92, *Wirth* (Raccolta 1993, pag. I-6447, punto 15).

⁽²⁰⁾ Cfr., per esempio, casi NN 54/2006, *Přerov logistics College* e N 343/2008, *Individual aid to the College of Nyíregyháza for the development of the Partium Knowledge Centre*.

⁽²¹⁾ Cfr. i punti 26-29 della comunicazione della Commissione sull'applicazione delle norme dell'Unione europea in materia di aiuti di Stato alla compensazione concessa per la prestazione di servizi di interesse economico generale ([GU C 8 dell'11.1.2012, pag. 4](#)).

⁽²²⁾ La formazione dei lavoratori, ai sensi delle norme in materia di aiuti di Stato alla formazione, non si configura come attività primaria non economica degli organismi di ricerca.

⁽²³⁾ La fornitura di servizi di R&S e le attività di R&S svolte per conto di imprese non sono considerate attività R&S indipendenti.

⁽²⁴⁾ Quando un organismo di ricerca o un'infrastruttura di ricerca sono finanziati con fondi sia pubblici sia privati, la Commissione riterrà che tale sia il caso se il finanziamento pubblico assegnato alla pertinente entità per un determinato periodo contabile è superiore ai costi delle attività non economiche sostenute in quel periodo.

⁽²⁵⁾ Cfr. la sentenza del Tribunale di primo grado del 16 maggio 2002 nella causa C-482/99, *Francia/Commissione* (Raccolta 2002, pag. I-4397, punto 24).

⁽²⁶⁾ Se l'organismo di ricerca o l'infrastruttura di ricerca forniscono uno specifico servizio di ricerca o svolgono una ricerca contrattuale per la prima volta a nome di una determinata impresa, su base sperimentale e per un periodo di tempo chiaramente delimitato, la Commissione considera in linea di principio che il prezzo praticato sia un prezzo di mercato se tale servizio di ricerca o le attività di ricerca contrattuale sono unici e si possa dimostrare che non esiste un mercato per tali servizi o attività.

⁽²⁷⁾ Ciò non include accordi finali sul valore di mercato dei diritti di proprietà intellettuale generati da tali attività e servizi e il valore dei contributi al progetto.

- ⁽³⁾ Cfr. la comunicazione e il documento dei servizi della Commissione che l'accompagna – Comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle regioni, «Promuovere l'innovazione per garantire servizi pubblici sostenibili e di elevata qualità in Europa» [COM(2007) 799 def. del 14.12.2007].
- ⁽⁴⁾ Cfr. l'articolo 27 della direttiva 2014/24/UE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 26 febbraio 2014, sugli appalti pubblici e che abroga la direttiva 2004/18/CE ([GU L 94 del 28.3.2014, pag. 65](#)), e l'articolo 45 della direttiva 2014/25/UE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 26 febbraio 2014, sulle procedure d'appalto degli enti erogatori nei settori dell'acqua, dell'energia, dei trasporti e dei servizi postali e che abroga la direttiva 2004/17/CE ([GU L 94 del 28.3.2014, pag. 243](#)). Analogamente, nel caso di una procedura ristretta ai sensi, rispettivamente, dell'articolo 28 della direttiva 2014/24/UE e dell'articolo 46 della direttiva 2014/25/UE la Commissione ritiene parimenti che non sia stato concesso alcun aiuto di Stato alle imprese, a condizione che ai fornitori interessati non sia impedito, senza validi motivi, di presentare offerte.
- ⁽⁵⁾ Ciò vale anche nei casi in cui gli acquirenti pubblici acquistino soluzioni innovative risultanti da un precedente appalto per attività di R&S, o prodotti e servizi diversi dalle attività di R&S da fornire a un livello di prestazione che richiede un'innovazione del prodotto, del processo o dell'organizzazione.
- ⁽⁶⁾ Fatte salve le procedure che disciplinano sia lo sviluppo che il successivo acquisto di prodotti o servizi unici o specializzati.
- ⁽⁷⁾ Cfr., ad esempio, la sentenza del Tribunale di primo grado del 19 settembre 2000 nella causa C-156/98 *Germania/Commissione* (Raccolta 2000, pag. I-6857, punto 78) e la sentenza del Tribunale di primo grado del 22 dicembre 2008 nella causa C-333/07 *Régie Networks/Rhone Alpes Bourgogne* (Raccolta 2008, pag. I-10807, punti 94-116).
- ⁽⁸⁾ Cfr. la sentenza del Tribunale di primo grado del 15 giugno 1991 nella causa C-225/91, *Matra/Commissione* (Raccolta 1993, pag. I-3203, punto 42).
- ⁽⁹⁾ Le condizioni di compatibilità stabilite in un regolamento di esenzione per categoria rimangono pienamente applicabili a tutti gli altri casi di aiuti individuali, inclusi i casi in cui tale aiuto è concesso sulla base di un regime di aiuto che è soggetto all'obbligo di notifica.
- ⁽¹⁰⁾ Sentenza del Tribunale di primo grado del 13 giugno 2013 nelle cause riunite da C-630/11 P a C-633/11 P, *HGA e altri/Commissione* (non ancora pubblicate).
- ⁽¹¹⁾ Il fatto che la domanda di aiuto concerne un progetto di R&S non esclude che il potenziale beneficiario abbia già realizzato studi di fattibilità che non sono coperti dalla domanda di aiuti di Stato.
- ⁽¹²⁾ Nel caso di aiuti per progetti o attività realizzati in fasi successive che possono essere oggetto di distinte procedure di concessione di aiuti, ciò significa che i lavori non devono essere avviati anteriormente alla prima domanda di aiuto. Nel caso di aiuti concessi in applicazione di un regime di aiuti fiscali automatici, tale regime deve essere stato adottato e deve essere entrato in vigore prima che abbia inizio qualsiasi lavoro o attività del progetto sovvenzionato.
- ⁽¹³⁾ Sebbene ciò possa non essere possibile ex ante nel caso di una misura di aiuto di recente introduzione, gli Stati membri dovranno fornire studi di valutazione degli effetti di incentivazione dei loro regimi di aiuto di natura fiscale (di modo che le metodologie programmate o previste per le valutazioni ex post siano di norma integrate nella concezione di tali misure). In mancanza di studi di valutazione, l'effetto di incentivazione dei regimi di aiuti fiscali può essere presunto solo per misure incrementali.
- ⁽¹⁴⁾ Il valore attuale netto di un progetto è la differenza tra i flussi di cassa positivi e negativi nel corso della durata dell'investimento, attualizzati al loro valore corrente (utilizzando il costo del capitale).
- ⁽¹⁵⁾ Il TRI non si basa sugli utili contabili di un determinato anno, ma tiene conto dei flussi di cassa futuri che l'investitore si aspetta di ricevere nel corso dell'intera durata dell'investimento ed è definito come il tasso di attualizzazione al quale il valore attuale netto di un flusso di cassa equivale a zero.
- ⁽¹⁶⁾ La classificazione in base alle categorie non deve necessariamente seguire un approccio cronologico che partendo dalla ricerca fondamentale si sposti verso attività più vicine al mercato. Di conseguenza nulla osta a che la Commissione classifichi come ricerca industriale un compito eseguito in uno stadio successivo del progetto mentre un'attività effettuata in uno stadio anteriore costituisce sviluppo sperimentale o non costituisce affatto un'attività di ricerca.
- ⁽¹⁷⁾ «The Measurement of Scientific and technological Activities, Proposed Standard Practice for Surveys on Research and Experimental Development», Manuale di Frascati, OCSE, 2002, come modificato o sostituito. A fini pratici, e a meno che non sia dimostrato che in singoli casi deve essere utilizzata una scala diversa, si può anche ritenere che le diverse categorie di R&S corrispondano al livello di maturità tecnologica (Technology Readiness Levels) 1 (ricerca di base), 2-4 (ricerca industriale) e 5-8 (sviluppo sperimentale) – cfr. la comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle regioni, «Una strategia europea per le tecnologie abilitanti – Un ponte verso la crescita e l'occupazione» [COM(2012) 341 final del 26.6.2012].
- ⁽¹⁸⁾ Fatte salve le disposizioni specifiche applicabili agli aiuti alla ricerca e sviluppo nei settori dell'agricoltura e della pesca, stabilite in un regolamento di esenzione per categoria.
- ⁽¹⁹⁾ Comunicazione della Commissione relativa alla revisione del metodo di fissazione dei tassi di riferimento e di attualizzazione ([GU C 14 del 19.1.2008, pag. 6](#)).
- ⁽²⁰⁾ Viceversa, se una misura di aiuto di natura fiscale opera una distinzione tra le diverse categorie di R&S, le intensità di aiuto applicabili non devono essere superate.
- ⁽²¹⁾ Nel caso particolare in cui l'aiuto consente unicamente di accelerare i tempi di completamento del progetto, il raffronto dovrebbe principalmente rispecchiare un confronto tra i diversi tempi di attuazione in termini di flussi di cassa e di ritardato ingresso nel mercato.
- ⁽²²⁾ Cfr. l'articolo 1, paragrafo 3, del regolamento (UE) n. 734/2013 del Consiglio ([GU L 204 del 31.7.2013, pag. 15](#)).

- (*) Ad eccezione dei segreti aziendali e delle altre informazioni riservate in casi debitamente giustificati e fatto salvo l'accordo della Commissione [comunicazione della Commissione dell'1.12.2003 relativa al segreto d'ufficio nelle decisioni in materia di aiuti di Stato, C(2003) 4582 ([GU C 297 del 9.12.2003, pag. 6](#))]. Per le misure fiscali, le informazioni sugli importi degli aiuti individuali possono essere fornite nei seguenti intervalli (in milioni di euro): [0,5-1]; [1-2]; [2-5]; [5-10]; [10-30]; [30 e oltre].
- (*) In caso di aiuti illegali, gli Stati membri saranno tenuti ad assicurare la pubblicazione ex post delle stesse informazioni, al più tardi sei mesi dopo la data della decisione della Commissione. Tali informazioni dovrebbero essere disponibili in un formato di dati che consenta la ricerca, l'estrazione, e la facile pubblicazione su Internet, ad esempio il formato CSV o XML.
- (*) Cfr. la separata comunicazione della Commissione sulle linee guida metodologiche comuni sulla valutazione degli aiuti di Stato.
- (*) Regolamento (CE) n. 659/1999 del Consiglio, del 22 marzo 1999, recante modalità di applicazione dell'articolo 93 del trattato CE ([GU L 83 del 27.3.1999, pag. 1](#)).
- (*) Regolamento (CE) n. 794/2004 della Commissione, del 21 aprile 2004, recante disposizioni di esecuzione del regolamento (CE) n. 659/1999 del Consiglio recante modalità di applicazione dell'articolo 93 del trattato CE ([GU L 140 del 30.4.2004, pag. 1](#)).

ALLEGATO I Costi ammissibili

Aiuti a favore di progetti di R&S	a) Spese di personale: ricercatori, tecnici e altro personale di supporto, purché addetti al progetto di ricerca. b) Costi degli strumenti e delle attrezzature nella misura e per il periodo in cui sono utilizzati per il progetto. Se tali strumenti e attrezzature non sono utilizzati per il progetto durante il loro intero ciclo di vita, sono considerati ammissibili unicamente i costi di ammortamento corrispondenti alla durata del progetto, calcolati secondo i principi della buona prassi contabile. c) Costi dei fabbricati e dei terreni nella misura e per il periodo in cui sono utilizzati per il progetto. Per quanto riguarda i fabbricati, sono considerati ammissibili unicamente i costi di ammortamento corrispondenti alla durata del progetto, calcolati secondo i principi della buona prassi contabile. Per quanto riguarda i terreni, sono ammissibili i costi delle cessioni a condizioni commerciali o le spese di capitale effettivamente sostenute. d) Costi della ricerca contrattuale, delle conoscenze e dei brevetti acquisiti o ottenuti in licenza da fonti esterne alle normali condizioni di mercato, nonché costi dei servizi di consulenza e servizi equivalenti utilizzati esclusivamente ai fini del progetto. e) Spese generali supplementari derivanti direttamente dal progetto. f) Altri costi di esercizio, inclusi costi di materiali, forniture e prodotti analoghi, sostenuti direttamente per effetto del progetto.
Aiuti per studi di fattibilità	Costi degli studi.
Aiuti per la costruzione e l'ammodernamento di infrastrutture di ricerca	I costi degli investimenti in attività materiali e immateriali.
Aiuti all'innovazione a favore delle PMI	a) Costi sostenuti per ottenere, convalidare e difendere i brevetti e altri beni immateriali. b) Costi relativi al distacco di personale altamente qualificato da parte di un organismo di ricerca e diffusione della conoscenza o di una grande impresa che svolga attività di RSI affinché ricopra una funzione di nuova creazione all'interno dell'impresa beneficiaria, senza che vi sia sostituzione di altri membri del personale. c) Costi dei servizi di consulenza e di supporto all'innovazione.
Aiuti all'innovazione dei processi e dell'organizzazione	Costi di personale; costi relativi a strumentazione, attrezzature, immobili e terreni nella misura e per il periodo in cui sono utilizzati per il progetto di innovazione; costi per la ricerca contrattuale, le conoscenze e i brevetti acquisiti o ottenuti in licenza da fonti esterne a condizioni di mercato; costi generali supplementari e altri costi di funzionamento, inclusi i costi dei materiali, delle forniture e di prodotti analoghi

	direttamente imputabili all'attività di ricerca.
Aiuti ai poli di innovazione	
Aiuti all'investimento	Costi sostenuti per gli investimenti materiali e immateriali.
Aiuti al funzionamento	Costi di personale e spese amministrative (comprese spese generali) relativi alle seguenti attività: a) animazione del polo al fine di agevolare la collaborazione, la condivisione di informazioni e la fornitura o messa a disposizione di servizi specializzati e personalizzati di sostegno alle imprese; b) marketing per il polo volto a promuovere la partecipazione di nuove imprese o organizzazioni e ad aumentare la visibilità del polo; c) gestione delle infrastrutture del polo; nonché d) organizzazione di programmi di formazione, seminari e conferenze per facilitare la condivisione delle conoscenze, il lavoro in rete e la cooperazione transnazionale.

ALLEGATO II
Intensità massime di aiuto

	Piccola impresa	MEDIA impresa	Grande impresa
Aiuti a favore di progetti di R&S			
Ricerca fondamentale	100 %	100 %	100 %
Ricerca industriale	70 %	60 %	50 %
— in caso di collaborazione effettiva tra imprese (per le grandi imprese: collaborazione transfrontaliera o con almeno una PMI) o tra un'impresa e un organismo di ricerca; oppure — in caso di ampia diffusione dei risultati	80 %	75 %	65 %
Sviluppo sperimentale	45 %	35 %	25 %
— in caso di collaborazione effettiva tra imprese (per le grandi imprese: collaborazione transfrontaliera o con almeno una PMI) o tra un'impresa e un organismo di ricerca; oppure — in caso di ampia diffusione dei risultati	60 %	50 %	40 %
Aiuti per gli studi di fattibilità	70 %	60 %	50 %
Aiuti per la costruzione e l'ammodernamento di infrastrutture di ricerca	50 %	50 %	50 %
Aiuti all'innovazione a favore delle PMI	50 %	50 %	-
Aiuti all'innovazione dei processi e dell'organizzazione	50 %	50 %	15 %
Aiuti ai poli di innovazione			
Aiuti all'investimento	50 %	50 %	50 %
— nelle regioni assistite che soddisfano le condizioni di cui all'articolo 107, paragrafo 3, lettera c) del trattato	55 %	55 %	55 %
— nelle regioni assistite che soddisfano le condizioni di cui all'articolo 107, paragrafo 3, lettera a) del trattato	65 %	65 %	65 %
Aiuti al funzionamento	50 %	50 %	50 %