

CIRCOLARE N. 22/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 29 aprile 2010

OGGETTO: Decreto-legge 25 marzo 2010, n. 40 – Articolo 4 – Detassazione degli investimenti in attività di ricerca industriale e di sviluppo precompetitivo finalizzate alla realizzazione di campionari

INDICE

PREMESSA	3
1. SOGGETTI INTERESSATI	3
2. INVESTIMENTI AGEVOLABILI	5
2.1 Attività ammissibili	5
2.2 Costi ammissibili	8
3. FRUIZIONE DELL'AGEVOLAZIONE	11
3.1 Fruizione	11
3.2 Rispetto del limite "de minimis"	13
4. CUMULO CON ALTRE AGEVOLAZIONI	15
5. ASPETTI PROCEDURALI	16
5.1 Presentazione della comunicazione	16
5.2 Risparmio d'imposta.....	18

PREMESSA

Nel quadro degli interventi a sostegno dell'economia previsti dal decreto-legge 25 marzo 2010, n. 40 (di seguito *decreto*), l'articolo 4, commi da 2 a 4, prevede un'agevolazione per le imprese che operano nel settore tessile e della moda.

L'agevolazione consiste in una detassazione dal reddito d'impresa di un importo pari al valore degli investimenti in attività di ricerca industriale e di sviluppo precompetitivo finalizzate alla realizzazione di campionari fatti nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2009 e fino alla chiusura del periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2010.

L'agevolazione è fruibile nel rispetto delle condizioni e dei limiti previsti dal regolamento (CE) n. 1998/2006 della Commissione c.d. "*de minimis*" fino all'autorizzazione della Commissione europea.

Al fine di rispettare il limite complessivo delle risorse stanziare, la fruizione dell'agevolazione è subordinata alla presentazione di apposita comunicazione e può avvenire esclusivamente entro l'importo massimo indicato dall'Agenzia delle entrate.

1. SOGGETTI INTERESSATI

Il comma 2 dell'articolo 4 del *decreto* riserva l'agevolazione ai soggetti che, indipendentemente dalla natura giuridica e dalla dimensione aziendale, svolgono attività produttive di reddito di impresa classificabili nella divisione 13 (*industrie tessili*) o 14 (*confezione di articoli di abbigliamento; confezione di articoli in pelle e pelliccia*) della tabella ATECO di cui al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 16 novembre 2007, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 296 del 21 dicembre 2007.

Come espressamente chiarito nella relazione illustrativa, l'agevolazione spetta anche ai soggetti che svolgono in modo non prevalente le suddette attività di cui alla divisione 13 o 14.

Al riguardo, si ricorda che la tabella ATECO cui fa riferimento la norma è la tabella contenente i codici di classificazione delle attività economiche ATECO 2007 entrata in vigore il 1° gennaio 2008 (la tabella ATECO 2007 può essere prelevata dal sito internet dell'Agenzia delle entrate www.agenziaentrate.gov.it o dell'ISTAT www.istat.it).

Ai fini della verifica della riconducibilità dell'attività svolta nella divisione 13 o 14 della tabella ATECO 2007, valgono anche le indicazioni contenute nelle *“Note esplicative e di contenuto dei singoli codici della classificazione”* (che riportano specifici esempi di inclusione o di esclusione dalle divisioni di cui si compone la tabella ATECO 2007) e nel documento nominato *“Elenco alfabetico delle voci comprese nelle sottocategorie di attività economiche”* elaborati dall'Istat (disponibili sul sito www.istat.it).

Sotto il profilo territoriale l'agevolazione si applica alle medesime condizioni ai soggetti residenti nel territorio dello Stato e alle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti.

Posto che la norma non subordina l'accesso alla misura in esame all'adozione di particolari regimi d'imposta o contabili da parte dei soggetti interessati, l'agevolazione compete ai soggetti prima indicati anche se, per regime naturale o per opzione, determinano il reddito d'impresa con criteri forfetari o applicano regimi d'imposta sostitutivi, o adottano regimi contabili semplificati.

L'articolo 4, comma 2, del *decreto* non pone alcuna condizione riguardante la data di inizio dell'attività d'impresa. Possono quindi fruire dell'agevolazione anche i soggetti in precedenza indicati che si costituiscono o iniziano l'attività a partire dal 1° gennaio 2010.

Per espressa previsione del comma 3 dell'articolo 4 del *decreto*, l'agevolazione è fruibile, fino all'autorizzazione della Commissione europea, nei limiti di cui al regolamento (CE) n. 1998/2006 della Commissione del 15 dicembre 2006 (GUUE L379 del 28 dicembre 2006) relativo all'applicazione

degli articoli 87 e 88 del Trattato CE agli aiuti di importanza minore c.d. “*de minimis*”.

In applicazione dell’articolo 1 del suddetto regolamento, sono escluse dall’agevolazione le imprese in difficoltà secondo la definizione degli Orientamenti comunitari sugli aiuti di Stato per il salvataggio e la ristrutturazione di imprese in difficoltà di cui alla comunicazione della Commissione europea 2004/C 244/02 (GUUE C244 del 1° ottobre 2004), la cui validità è stata prorogata al 9 ottobre 2012 dalla comunicazione della Commissione europea 2009/C 157/01 (GUUE C157 del 10 luglio 2009).

2. INVESTIMENTI AGEVOLABILI

2.1 Attività ammissibili

L’articolo 4 comma 2 del *decreto* considera agevolabili gli investimenti “*in attività di ricerca industriale e di sviluppo precompetitivo finalizzate alla realizzazione di campionari*”.

Nella relazione illustrativa è specificato che tornano applicabili, in linea di principio, le indicazioni fornite dal Ministero dello sviluppo economico con circolare n. 46586 del 16 aprile 2009.

La circolare citata individua le attività di ricerca e sviluppo finalizzate alla realizzazione di campionari nell’ambito del settore del tessile e della moda da considerarsi ammissibili al credito d’imposta previsto dall’articolo 1, commi da 280 a 283, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria 2007) - anch’esso diretto ad agevolare le attività di ricerca industriale e sviluppo precompetitivo - attuato con il regolamento approvato con il decreto interministeriale n. 76 del 28 marzo 2008.

Ai fini della delimitazione dell’ambito oggettivo della presente misura, quindi, costituiscono un necessario riferimento le definizioni riportate alle lettere b) e c) dell’articolo 2 del predetto regolamento relative, rispettivamente, alla ricerca industriale e allo sviluppo precompetitivo (riportate nello schema seguente), mutate dalle “*Definizioni*” riportate alle lettere f) “*ricerca*

industriale” e g) “*sviluppo sperimentale*” del paragrafo 2.2 della disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione di cui alla comunicazione della Commissione europea 2006/C 323/01 (GUUE C323 del 30 dicembre 2006).

Sono classificabili nella “*ricerca industriale*” le attività di:

- ricerca pianificata o indagini critiche miranti ad acquisire nuove conoscenze, da utilizzare per mettere a punto nuovi prodotti, processi o servizi o permettere un notevole miglioramento dei prodotti, processi o servizi esistenti;
- creazione di componenti di sistemi complessi necessaria per la ricerca industriale, in particolare per la validazione di tecnologie generiche, ad esclusione dei prototipi di cui alla definizione successiva.

Sono classificabili nello “*sviluppo precompetitivo*” (o sviluppo sperimentale) le attività di:

- acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica, commerciale e altro, allo scopo di produrre piani, progetti o disegni per prodotti, processi o servizi nuovi, modificati o migliorati; può trattarsi anche di altre attività destinate alla definizione concettuale, alla pianificazione e alla documentazione concernenti nuovi prodotti, processi e servizi; tali attività possono comprendere l’elaborazione di progetti, disegni, piani e altra documentazione, purché non siano destinati a uso commerciale;
- realizzazione di prototipi utilizzabili per scopi commerciali e di progetti pilota destinati a esperimenti tecnologici e/o commerciali, quando il prototipo è necessariamente il prodotto commerciale finale e il suo costo di fabbricazione è troppo elevato per poterlo usare soltanto a fini di dimostrazione e di convalida. L’eventuale, ulteriore sfruttamento di progetti di dimostrazione o di progetti pilota a scopo

commerciale comporta la deduzione dei redditi così generati dai costi ammissibili;

- produzione e collaudo di prodotti, processi e servizi, a condizione che non siano impiegati o trasformati in vista di applicazioni industriali o per finalità commerciali.

Non sono ammissibili le modifiche di routine o le modifiche periodiche apportate a prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione, servizi esistenti e altre operazioni in corso, anche quando tali modifiche rappresentino miglioramenti.

Nel contesto delle suddette attività di ricerca e sviluppo, il Ministero dello sviluppo economico con la circolare n. 46586 del 16 aprile 2009 ha fornito specifiche indicazioni per la concreta individuazione delle attività da considerare ammissibili nell'ambito dello specifico settore del tessile e della moda.

Nella circolare richiamata il Ministero dello sviluppo economico ha evidenziato che *“il processo di realizzazione del campionario e delle collezioni nel settore tessile e moda ... si suddivide, in linea di massima, nelle seguenti cinque fasi:*

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

Ha precisato al riguardo che *“mentre le attività di c) d) ed e) sono attività che non necessariamente sono collegate ad un processo di realizzazione di un prodotto nuovo, modificato o sensibilmente migliorato, le attività di cui alle lettere a) e b) sono dirette esclusivamente a tal fine”.* In particolare, *“le attività astrattamente riconducibili alla nozione di ricerca industriale ed allo sviluppo sperimentale sono, nel settore del tessile e della moda, quelle che precedono la fase realizzativa del campionario o della collezione, e sono collegate alla fase ideativa dello stesso e della realizzazione dei prototipi. Sono quindi agevolabili i*

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

Ai fini dell’applicazione dell’agevolazione in esame, pertanto, le attività di cui alle lettere a) e b) sono sempre agevolabili, mentre le attività di cui alle lettere c), d) ed e) sono agevolabili solo se collegate alla realizzazione di un prodotto nuovo o sostanzialmente modificato.

La norma in esame non consente, invece, di agevolare le attività rientranti nell’ambito della *“ricerca fondamentale”* (lettera a dell’articolo 2 del regolamento e lettera e della disciplina comunitaria), anche perché lo svolgimento di tali attività, sostanziandosi in *“lavori sperimentali o teorici svolti soprattutto per acquisire nuove conoscenze sui fondamenti di fenomeni e di fatti osservabili senza che siano previste applicazioni o utilizzazioni pratiche dirette”*, non si caratterizza per la finalizzazione alla realizzazione dei campioni.

Non sono ammissibili, altresì, le attività rientranti nella *“innovazione del processo”* e nella *“innovazione organizzativa”* come definite dal paragrafo 2.2. lettere i) e j) della disciplina comunitaria. Per *“innovazione del processo”*, in particolare, si intende *“l’applicazione di un metodo di produzione o di distribuzione nuovo o sensibilmente migliorato (inclusi cambiamenti significativi nelle tecniche, nelle attrezzature e/o nel software). ...”* (lettera i). Per *“innovazione organizzativa”* si intende *“l’applicazione di un nuovo metodo organizzativo nelle pratiche commerciali dell’impresa, nell’organizzazione del luogo di lavoro o nelle relazioni esterne dell’impresa. ...”* (lettera j).

2.2 Costi ammissibili

Per quanto detto nel paragrafo precedente, le prescrizioni del regolamento approvato con il decreto interministeriale n. 76 del 2008 costituiscono un necessario riferimento anche per l’individuazione dei costi ammissibili e per la relativa determinazione.

In particolare, l'articolo 4, comma 1, del regolamento citato considera ammissibili i costi, nella misura congrua e pertinente, riguardanti:

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

Con riferimento ai costi di cui alla lettera a), viene preso in considerazione il costo aziendale del personale dipendente, compreso quello assunto con contratto "a progetto", in rapporto all'effettivo impiego per le attività di ricerca e sviluppo (comma 2).

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

locazione finanziaria, a condizione che la durata del contratto non sia inferiore a quella stabilita dall'articolo 102, comma 7, del TUIR. In tal caso, alla determinazione dei costi ammissibili concorrono le quote capitali dei canoni, in relazione alla misura e al periodo di utilizzo per l'attività di ricerca e sviluppo (comma 5). Al riguardo, si precisa che i terreni, anche se costituiscono pertinenze di fabbricati, non sono comunque ammortizzabili a fini fiscali e quindi il relativo costo non rileva per l'agevolazione in esame.

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

I costi sono imputati al periodo di imposta di riferimento dell'agevolazione applicando le regole generali sulla competenza previste dall'articolo 109, commi 1 e 2, del TUIR.

Tenuto conto della finalità agevolativa della disciplina in esame e della modalità di fruizione della stessa, che non incide sulle ordinarie modalità di determinazione del reddito d'impresa, non rilevano i diversi criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio del 19 luglio 2002. Analogamente, per i c.d. contribuenti minimi che si avvalgono del regime di cui all'art. 1, commi 96 e ss. della legge n. 244 del 2007, per i quali trova applicazione il principio di cassa, le spese si considerano sostenute secondo i criteri contenuti nell'art. 109 del TUIR, commi 1 e 2.

Ciò premesso, si richiama l'attenzione sulle precisazioni fornite dal Ministero dello sviluppo economico con la circolare n. 46586 del 16 aprile 2009, in cui sono indicate, in via orientativa e non esaustiva, le risorse ordinariamente utilizzate per svolgere le attività di ricerca ammissibili dalle imprese appartenenti ai settori interessati:

- a) lavoro del personale interno (stilisti e tecnici) impiegato nella attività di ideazione e realizzazione dei prototipi;
- b) prestazioni dei professionisti (stilisti, altri consulenti esterni, ...);
- c) materie prime e materiali di consumo connessi alla attività di ideazione e realizzazione dei prototipi;
- d) lavorazioni esterne connesse alle attività di ideazione e realizzazione dei prototipi;
- e) attrezzature tecniche specifiche (computer e software dedicato, macchinari), nella misura e per il periodo in cui sono utilizzati per l'attività di ideazione e realizzazione dei prototipi;
- f) i fabbricati e i terreni esclusivamente per la realizzazione dei laboratori utilizzati, nella misura e per il periodo in cui sono destinati alle fasi di ideazione e realizzazione dei prototipi (rimane comunque ferma la non ammissibilità del costo relativo ai terreni).

I costi sostenuti per le attività di ricerca industriale e sviluppo precompetitivo finalizzati alla realizzazione di campionari sono ammissibili indipendentemente dal trattamento contabile e, quindi, dalla eventuale capitalizzazione degli stessi.

A prescindere dal regime contabile o fiscale adottato, i costi per cui il contribuente chiede l'agevolazione devono essere supportati da adeguata documentazione dalla quale risulti la loro imputabilità al periodo agevolato, nonché la loro correlazione alle attività ammissibili all'agevolazione.

3. FRUIZIONE DELL'AGEVOLAZIONE

3.1 Fruizione

Il comma 2 dell'articolo 4 del *decreto* esclude “*dall'imposizione sul reddito di impresa*” il valore degli investimenti in attività di ricerca industriale e di sviluppo precompetitivo finalizzate alla realizzazione di campionari. Di conseguenza, l'agevolazione spetta esclusivamente ai fini dell'IRPEF e dell'IRES, e non opera ai fini dell'IRAP.

L'agevolazione è fruita apportando una variazione in diminuzione della base imponibile del reddito di impresa del periodo di imposta di effettuazione degli investimenti agevolabili, determinati secondo i criteri in precedenza richiamati.

La detassazione opera indipendentemente dal risultato di esercizio ottenuto (utile o perdita) e, pertanto, concorre a determinare il risultato reddituale anche in presenza di una perdita, la quale rileverà ai fini della determinazione del reddito secondo le regole ordinarie previste dal TUIR.

L'agevolazione consiste - come detto - nell'esclusione dal reddito di impresa di un importo determinato in funzione degli investimenti effettuati, ottenuta mediante una variazione in diminuzione del reddito imponibile. Ai fini fiscali, l'effetto che ne deriva si sostanzia in una riduzione d'imposta che, coerentemente con quanto previsto nelle precedenti analoghe disposizioni agevolative, non assume autonomo rilievo per la determinazione del reddito stesso.

In particolare, il beneficio è ininfluenza ai fini dell'applicazione degli articoli 56, comma 2, 61, comma 1, 84, 109, comma 5, del TUIR. Tali norme stabiliscono, in presenza di proventi esenti o che non concorrono alla formazione del reddito, la riduzione della perdita fiscalmente rilevante e dell'ammontare deducibile degli interessi passivi e delle spese generali.

Il risparmio d'imposta derivante dalla fruizione dell'agevolazione non potrà comunque superare l'importo massimo comunicato in via telematica dall'Agenzia delle entrate al soggetto interessato a seguito della presentazione dell'apposita comunicazione.

Sempre con riguardo alla fruizione dell'agevolazione, il comma 2 dell'articolo 4 in commento prevede che *“l'agevolazione ... può essere fruita esclusivamente in sede di versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di imposta di effettuazione degli investimenti”*.

L'esclusione dall'imposizione sul reddito di impresa del valore degli investimenti in ricerca industriale e sviluppo precompetitivo, quindi, può essere

fruita “*esclusivamente*” in sede di determinazione del saldo IRPEF/IRES del periodo d’imposta interessato, senza quindi incidere sul calcolo e versamento degli acconti dovuti, che dovranno essere determinati, secondo le modalità ordinarie, comunque al lordo dell’agevolazione.

In altri termini, i soggetti con periodo di imposta coincidente con l’anno solare che effettuano investimenti agevolati nel 2010 non tengono conto dell’agevolazione nella determinazione degli acconti dovuti per il periodo d’imposta 2010.

Il comma 2 dell’articolo 4 in esame prevede altresì che “*Per il periodo di imposta successivo a quello di effettuazione degli investimenti l’acconto dell’IRPEF e dell’IRES è calcolato assumendo come imposta del periodo precedente quella che si sarebbe applicata in assenza delle disposizioni di cui al presente comma*”.

In sostanza, i beneficiari non tengono conto dell’agevolazione per gli investimenti fatti nel 2010 neppure nella determinazione degli acconti dovuti per il periodo d’imposta 2011. Pertanto, in sede di acconti per il 2011, l’imposta dovuta per il 2010, da assumere come parametro di riferimento, va determinata senza considerare l’agevolazione.

3. 2 Rispetto del limite “de minimis”

Per espressa previsione del comma 3 dell’articolo 4 del *decreto* l’agevolazione è fruibile, fino all’autorizzazione della Commissione europea, nei limiti di cui al regolamento (CE) n. 1998/2006 della Commissione del 15 dicembre 2006, relativo all’applicazione degli articoli 87 e 88 del Trattato CE agli aiuti di importanza minore, c.d. *de minimis*.

Sulla base di quanto previsto, in particolare, dall’articolo 2, par. 2, del suddetto regolamento, l’importo degli aiuti concessi a titolo *de minimis* ad una medesima impresa non deve superare i 200.000 euro nell’arco di tre esercizi finanziari, da intendersi come “periodi d’imposta” rilevanti in conformità alle disposizioni vigenti in materia fiscale in ciascuno degli Stati membri.

Risulta pertanto necessario che l'impresa, prima di fruire dell'agevolazione, determini l'importo complessivo degli aiuti riconducibili sotto la categoria *de minimis* ricevuti nel periodo d'imposta interessato e nei due precedenti, per far sì che il suddetto limite di 200.000 euro non venga superato con l'agevolazione richiesta.

Ne consegue che, nel caso in cui l'impresa richiedente non abbia beneficiato nel triennio di riferimento di alcun aiuto rientrante nella categoria *de minimis*, l'ammontare massimo di risparmio d'imposta in applicazione del regime di detassazione in esame è pari all'intero importo di 200.000 euro.

Ai fini dell'applicazione del limite previsto, occorre tenere presente che, in base alla disciplina comunitaria, gli aiuti erogati in forma diversa dalla sovvenzione diretta in denaro - quali ad esempio i prestiti agevolati, gli sgravi fiscali o le garanzie sui prestiti - devono essere convertiti, come indicato dalla Commissione europea, in "equivalente sovvenzione", cioè quantificati come se fossero una sovvenzione in denaro, individuando il reale beneficio economico corrispondente all'aiuto stesso. Con riferimento alla specifica agevolazione in commento, attuata mediante lo strumento della deduzione dal reddito d'impresa del valore di determinati investimenti agevolabili, l'"equivalente sovvenzione" è costituito dal risparmio d'imposta che tale deduzione è destinata a generare.

L'equivalente sovvenzione, inoltre, va calcolata al lordo, cioè senza dedurre imposte o altri oneri eventualmente applicabili all'aiuto. Nel caso in cui l'aiuto non è soggetto ad imposizione, come nel caso dello strumento in esame, il netto e il lordo coincidono.

Ai fini dell'individuazione del periodo d'imposta da prendere in considerazione per il calcolo del triennio, si precisa che secondo il citato Regolamento (decimo considerando) gli aiuti *de minimis* "*dovrebbero essere considerati concessi nel momento in cui all'impresa è accordato, a norma del regime giuridico nazionale applicabile, il diritto giuridico di ricevere gli aiuti*". L'agevolazione in esame, che opera come deduzione dal reddito d'impresa, rileva nel periodo di imposta cui si riferisce la dichiarazione dei redditi in cui

l'agevolazione è fruita come deduzione dal reddito di impresa (2010 per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare).

La dichiarazione attestante il rispetto del limite dei 200.000 euro è resa con la comunicazione presentata all'Agenzia delle entrate (modello CRT) approvata con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 2 aprile 2010.

Si ricorda, infine, che per la fruizione delle agevolazioni soggette al regime *de minimis* non è necessaria la preventiva presentazione della dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà disciplinata dal decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri 23 giugno 2007 (cosiddetto “impegno Deggendorf”).

4. CUMULO CON ALTRE AGEVOLAZIONI

L'art. 4 del *decreto*, pur non recando una previsione generale di non cumulabilità del beneficio in esame con altre agevolazioni, al comma 3 impone l'obbligo di rispettare le condizioni poste dal regolamento (CE) n. 1998/2006 disciplinante gli aiuti c.d. *de minimis*. Il par. 5 dell'articolo 2 del citato regolamento (CE) prevede al riguardo che gli aiuti c.d. *de minimis* non sono cumulabili con aiuti statali, relativamente agli stessi costi ammissibili, se un tale cumulo dà luogo ad un'intensità d'aiuto superiore a quella fissata in un regolamento d'esenzione o in una decisione della Commissione.

Ne consegue che l'agevolazione in esame risulta cumulabile con altre misure di favore di carattere generale, non costituenti “aiuti di Stato” in base alla disciplina comunitaria in materia, salvo che le norme disciplinanti tali misure, alla stregua di valutazioni che rientrano nella competenza degli organi eroganti, non dispongano diversamente.

L'agevolazione in esame è quindi cumulabile, ad esempio, con la deduzione dalla base imponibile IRAP del costo del personale addetto alla ricerca e sviluppo (disciplinata dall'articolo 11, comma 1, lettera a, numero 5) del

decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446), che non costituisce un aiuto di Stato.

Diversamente, in caso di misure che costituiscono “aiuti di Stato”, occorre rispettare i limiti imposti in materia di cumulo dal regolamento (CE) n. 1998/2006 e quindi verificare che, in relazione agli stessi costi ammissibili, il cumulo non comporti il superamento delle intensità di aiuto fissate, con riferimento al caso specifico, da un Regolamento di esenzione per categoria o da una decisione adottata dalla Commissione nell’ambito degli Orientamenti applicabili a ciascuna disciplina.

In proposito, è opportuno precisare che il regime di detassazione in esame non è, in ogni caso, cumulabile con il credito d’imposta per gli investimenti nelle aree svantaggiate previsto dall’articolo 1, commi da 271 a 279, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, in riferimento ai medesimi costi ammissibili, in considerazione del fatto che l’articolo 1, comma 272, della legge finanziaria 2007 stabilisce che il regime *“non è cumulabile con il sostegno de minimis né con altri aiuti di Stato che abbiano ad oggetto i medesimi costi ammissibili”*.

5. ASPETTI PROCEDURALI

5.1 Presentazione della comunicazione

L’articolo 4, comma 4, del *decreto* demanda ad un provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate la determinazione di criteri e modalità di attuazione dell’agevolazione, anche al fine di assicurare il rispetto del limite complessivo di risorse stanziato pari a 70 milioni di euro.

Con provvedimento del 2 aprile 2010 è stata approvata la comunicazione (modello CRT) contenente i dati degli investimenti in attività di ricerca industriale e di sviluppo precompetitivo finalizzate alla realizzazione di campionari, unitamente alle relative istruzioni. La comunicazione è reperibile gratuitamente in formato elettronico sul sito internet dell’Agenzia delle entrate www.agenziaentrate.gov.it.

La comunicazione deve essere utilizzata dai soggetti titolari di reddito di impresa che intendono accedere all'agevolazione e deve essere presentata in via telematica all'Agenzia delle entrate dal 1° dicembre 2010 al 20 gennaio 2011 direttamente, da parte dei soggetti abilitati dall'Agenzia delle entrate, ovvero tramite i soggetti incaricati di cui ai commi 2-*bis* e 3 dell'articolo 3 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322.

La trasmissione telematica dei dati contenuti nella comunicazione è effettuata utilizzando il prodotto di gestione denominato "AGEVOLAZIONE CRT", reso disponibile gratuitamente dall'Agenzia delle entrate sul sito internet www.agenziaentrate.gov.it entro il 20 novembre 2010.

Si evidenzia che nel quadro A, rigo A1, della comunicazione devono essere indicati l'ammontare degli investimenti agevolabili effettuati o da effettuare (colonna 1) e il risparmio d'imposta complessivo derivante dagli investimenti (colonna 2), per la cui determinazione si rinvia al paragrafo successivo.

L'agevolazione potrà essere fruita entro il limite massimo del risparmio d'imposta comunicato in via telematica dall'Agenzia dell'entrate al soggetto interessato. In merito a quest'ultimo punto, nella relazione illustrativa è specificato che in caso di investimenti che comportano richieste di agevolazione eccedenti lo stanziamento, l'agevolazione stessa sarà attribuita pro-quota allo scopo di assicurare il rispetto dello stanziamento previsto. Conformemente, nel caso in cui le richieste complessive superino lo stanziamento previsto dal comma 2 dell'articolo 4 del *decreto*, il provvedimento prevede che l'agevolazione sia attribuita proporzionalmente all'ammontare del risparmio d'imposta richiesto.

In ogni caso, nell'indicare il valore degli investimenti agevolabili e il risparmio d'imposta spettante, il soggetto interessato dovrà considerare che l'agevolazione è fruibile rispettando il limite di 200.000 euro previsto dal regolamento (CE) n. 1998/2006 relativo agli aiuti c.d. *de minimis*.

5.2 Risparmio d'imposta

Considerato che l'agevolazione opera mediante la deduzione dal reddito d'impresa e che la determinazione dell'effettivo risparmio d'imposta conseguente potrebbe comportare oggettive difficoltà, il risparmio dell'imposta dovuta a titolo di IRPEF o IRES, da indicare nel quadro A, rigo A1, colonna 2, della comunicazione (modello CRT), dovrà essere determinato come segue:

a) per i soggetti IRES applicando l'aliquota del 27,5% all'importo deducibile dal reddito d'impresa, corrispondente al valore degli investimenti agevolabili;

b) per gli imprenditori individuali assumendo la differenza tra l'IRPEF relativa soltanto al reddito d'impresa (senza tener conto, quindi, di eventuali altri redditi posseduti) calcolato al lordo dell'importo degli investimenti agevolabili (che costituiscono un componente negativo deducibile) e l'IRPEF corrispondente al reddito d'impresa al netto di detto importo. Ad esempio, se il reddito d'impresa senza la deduzione del componente negativo dato dall'investimento è pari a euro 1.000 e per effetto di detta deduzione si riduce a euro 800, il risparmio d'imposta è dato dalla differenza tra l'IRPEF calcolata su euro 1000 e l'IRPEF calcolata su euro 800; in caso di perdita il risparmio dell'imposta dovuta è determinato applicando le aliquote progressive all'importo deducibile dal reddito d'impresa, corrispondente al valore degli investimenti agevolabili, ovvero l'aliquota prevista per i regimi d'imposta sostitutivi.

c) per le società di persone e società di capitali "trasparenti", assumendo la somma delle minori imposte dovute da ciascun socio relative al reddito di partecipazione in dette società, computate secondo il criterio indicato sub b).

Ai fini della determinazione del risparmio d'imposta relativo all'addizionale regionale all'IRPEF, occorre applicare all'importo complessivo del valore degli investimenti agevolabili l'aliquota dello 0,90 per cento o quelle eventualmente maggiori fissate da ciascuna regione.

Ai fini della determinazione del risparmio d'imposta relativo all'addizionale comunale all'IRPEF (dovuta soltanto se i contribuenti hanno il domicilio fiscale nei comuni che ne hanno deliberato l'istituzione), occorre applicare all'importo complessivo del valore degli investimenti agevolabili l'aliquota deliberata dal comune di riferimento.

La deduzione dal reddito d'impresa dell'importo corrispondente agli investimenti agevolabili non dovrà comportare un risparmio d'imposta effettivo, comprese le addizionali regionali e comunali (ove applicabili), superiore all'importo comunicato dall'Agenzia delle entrate. Tale precisazione vale anche nel caso in cui la deduzione, concorrendo a determinare una perdita riportabile secondo le regole ordinarie previste dal TUIR, comporti un risparmio di imposta in un periodo di imposta successivo.

Tenuto conto delle analogie che l'agevolazione in esame presenta rispetto a quella prevista dall'articolo 5, comma 2, del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102 (c.d. Tremonti-ter), per gli aspetti non trattati nella presente circolare valgono, in quanto compatibili, le indicazioni fornite con circolare n. 44/E del 27 ottobre 2009.

* * *

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dagli uffici.