

OGGETTO: Interpello - Articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212.

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

Con l'interpello specificato in oggetto, concernente l'interpretazione dell'articolo 3 del D.L. n. 145 del 2013, è stato esposto il seguente

QUESITO

La società Alfa (di seguito anche "l'istante" o "la società") svolge la propria attività prevalente nel campo della formazione di:

- giovani laureati e laureandi, diplomati e diplomandi;
- disoccupati in cerca di prima occupazione o di ricollocazione;
- operai, impiegati, quadri e dirigenti già occupati in azienda.

Nell'ambito di queste attività la società, volendo rivolgere ed indirizzare la propria attività verso nuovi settori con nuovi prodotti formativi e servizi, ha svolto delle attività di ricerca e sviluppo dedite alla creazione di corsi di formazione con un forte contenuto innovativo, soprattutto per quanto attiene ai

processi (articolazione dei prodotti formativi), in relazione ai nuovi mercati, tenendo conto delle rispettive tendenze evolutive.

Le predette attività si sono così articolate:

- costruzione e profilazione degli attori del nuovo settore a cui si rivolge l'indagine, diretta ad individuare gli attuali fabbisogni di servizi e di formazione;
- servizi su analisi e indagini connesse ai caratteri del nuovo mercato di riferimento;
- analisi della concorrenza relativa agli attuali servizi di formazione nel settore di riferimento;
- elaborazione di percorsi formativi innovativi per il settore di riferimento;
- incarico per la predisposizione ed articolazione dei percorsi, contenuti e metodologie didattiche per i corsi di formazione "Executive Master e Master annuali con forma residenziale e Campus".

Secondo l'istante ciò ha consentito di sviluppare percorsi formativi con un carattere fortemente innovativo che tengono conto dei nuovi paradigmi, caratterizzati da:

- velocità di apprendimento, valorizzando il processo di sintesi e sviluppando il processo mentale dell'intuizione e della creatività;
- sviluppo dell'abilità di imparare ad apprendere;
- sviluppo dell'integrazione delle conoscenze funzionali aziendali e della loro interconnessione;
- sviluppo dell'integrazione tra il momento lavorativo aziendale e il momento formativo;
- sviluppo della capacità di lavorare in gruppo (team work);
- sviluppo, oltre che delle competenze e abilità specialistiche, anche di quelle manageriali e imprenditoriali.

I processi sono basati su una didattica attiva (letture, casi, *project work*, *role play*, *stage*, *learning by doing*, ecc.) e concentrati su problematiche e su metodologie per risolverle. Il *learning by doing* è stato il tema prevalente dei

nuovi progetti relativi ai percorsi formativi, dove il trasferimento cognitivo ha carattere di orientamento e implementazione, per cui il ruolo della docenza è stato concentrato su quella del tutor coach.

L'istante precisa, inoltre, che i prodotti/servizi utilizzeranno le nuove tematiche e strumenti digitali e comunicativi (on-line, Fad, ecc.) e che è stato esplorato il mercato di riferimento, cogliendo le tendenze evolutive, individuando rischi e opportunità. Inoltre, è stata analizzata la concorrenza al fine di individuare cosa offre oggi in termini di formazione.

L'attività è stata svolta in parte direttamente dall'istante ed in parte esternalizzando la ricerca a start-up innovative di cui all'articolo 25 del D.L. n. 179 del 2012.

Infine, la società ha redatto un'opera nella quale sono sintetizzati i risultati emersi dalla ricerca; tale opera è stata depositata presso la SIAE, al fine di preservare i diritti ed i risultati della ricerca.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società istante ritiene che i costi sostenuti per l'attività di ricerca e sviluppo, intrapresa nell'ambito dei percorsi formativi di cui sopra, siano ammissibili al credito di imposta istituito dall'articolo 3 del D.L. n. 145 del 2013.

In particolare, l'istante sostiene che l'attività svolta rientra tra le attività ammissibili previste dall'articolo 2 comma 1, lett. c), del decreto del 27 maggio 2015, con cui sono state dettate disposizioni di attuazione del credito di imposta.

Di conseguenza, secondo l'istante sono ammissibili al credito di imposta le spese sostenute per personale interno altamente qualificato e i costi sostenuti per la ricerca commissionata a start up innovative.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 3 (di seguito "articolo 3") del decreto legge 23 dicembre 2013, n. 145 (convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2014, n. 9), come sostituito dall'articolo 1, comma 35, della legge 23 dicembre 2014 n. 190, riconosce a tutte le imprese 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"*, un credito di imposta per investimenti in misura pari al 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"*.

Con decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, di concerto con il Ministro dello Sviluppo Economico, del 27 maggio 2015 (di seguito "decreto attuativo") sono state adottate le disposizioni applicative dell'agevolazione.

L'articolo 3, al comma 4, e l'articolo 2 del decreto attuativo individuano e definiscono le attività di ricerca e sviluppo eleggibili.

L'articolo 3, al comma 6, individua, altresì, le categorie di costi ammissibili, connessi allo svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo eleggibili, tra cui, in particolare, sono previste alla lettera a) le spese per personale altamente qualificato e 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* di cui all'articolo 25 del decreto legge 18 ottobre 2012, n. 179, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2012, n. 221 (c.d. ricerca *extra-muros*).

Pertanto, per entrambe le predette categorie di spese, il credito di imposta viene riconosciuto nella misura rafforzata del 50 per cento (articolo 3, comma 7).

Tenuto conto che i quesiti posti con il presente interpello riguardano l'ambito applicativo dell'agevolazione, la scrivente ha chiesto in proposito il parere del Ministero dello Sviluppo Economico, che ha risposto con nota X, che si riporta per le parti d'interesse.

“A parere della scrivente la richiesta dell’interpellante non è ammissibile ai criteri di cui all’articolo 3, comma 4, lettera c) del decreto legge 23 dicembre 2013, n. 145 così come modificato dal comma 35 della legge 190 del 2014.

Il richiamato articolo 3 del D.L. 145/2013 “Credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo” ha come obiettivo portante quello di favorire l’investimento in innovazione e ricerca da parte delle imprese italiane, individuando nell’innovazione una delle leve di rilancio dell’economia nazionale. In linea con la “Disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione” (Comunicazione 2 della Commissione Europea COM 2014/C/198), lo strumento adottato è quello dell’agevolazione prevalentemente rivolta a: la ricerca di base, la ricerca industriale, la sperimentazione e prototipazione dell’innovazione.

Specificamente, il richiamato articolo 3, comma 4, lettera c) del D.L. 145/2013 prevede quanto segue:

“4. Sono ammissibili al credito d'imposta le seguenti attività di ricerca e sviluppo:

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 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’interpellante sottopone richiesta di credito di imposta per attività che vengono descritte come “attività, di ricerca e sviluppo, dedite alla creazione di

corsi di formazione con un forte contenuto innovativo, soprattutto per quanto attiene ai processi (articolazione dei prodotti formativi) [...] così articolate:

- costruzione e profilazione degli attori del nuovo settore a cui si rivolge l'indagine, diretta ad individuare gli attuali fabbisogni di servizi e di formazione;*
- servizi su analisi e indagini connesse ai caratteri del nuovo mercato di riferimento;*
- analisi della concorrenza relativa agli attuali servizi di formazione nel settore di riferimento;*
- elaborazione di percorsi formativi innovativi per il settore di riferimento;*
- incarico per la predisposizione ed articolazione dei percorsi, contenuti e metodologie didattiche per i corsi di formazione «Executive Master e Master annuali con forma residenziale e Campus»”.*

Il “prodotto, processo o servizio” al quale sono state finalizzate le attività di ricerca e sviluppo per le quali l'interpellante richiede credito di imposta consiste dunque nei corsi di formazione.

A seguito di richiesta di integrazione documentale, l'interpellante ha inviato, tra l'altro, un testo “Y” a cura dello stesso legale rappresentante della società. Il progetto formativo è riportato alle pagg. Z del testo. Esso è articolato su tre percorsi di master (“executive master in management del settore sanitario”, “master in management del settore sanitario”, “campus in management del settore sanitario”), in apparenza strutturati su moduli e metodologie didattiche tra di loro analoghi.

Sebbene l'obiettivo generale di incentivare l'applicazione delle tecnologie ICT nel settore sanitario attraverso interventi formativi dedicati possa essere considerata una leva di innovazione del settore, la scrivente esprime dubbi sul fatto che caratteri di innovazione, ai sensi del D.L. 145/2013, possano parimenti essere riconosciuti allo specifico progetto formativo, inteso esso stesso come “prodotto, processo o servizio” ai sensi dell'articolo 3, comma 4, lettera c). Ciò

anche in considerazione del fatto che il processo seguito per la definizione dello specifico progetto formativo (analisi fabbisogni; mappatura del settore; elaborazione dei percorsi formativi; articolazione di percorsi, contenuti, metodologie), nonché la sua articolazione modulare e le metodologie didattiche (lezioni frontali, FAD, project work, role playing, business games, tirocini formativi, learning by doing, ecc.) sembrerebbero essere patrimonio della scienza della formazione e comunque già impiegate in altre esperienze di erogazione di alta formazione.

Si presume inoltre che il percorso formativo sia destinato ad essere erogato dietro remunerazione. Ebbene la destinazione commerciale è motivo espresso di esclusione dal credito di imposta per i “prodotti, processi o servizi” di cui all’articolo 3 comma 4, lettera c) del D.L. 145/2013, fatta eccezione per i prototipi richiamati all’ultimo passaggio della stessa lettera c), tra i quali non rientra il caso di specie”.

In conclusione, la tesi dell’istante, secondo la quale l’attività svolta attribuisce diritto al credito d’imposta per attività di ricerca e sviluppo ai sensi dell’articolo 3 citato non può essere accolta.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE