



160



Pubblicazioni del Dipartimento di Scienze Giuridiche  
Università degli Studi di Roma  
«La Sapienza» \_\_\_\_\_ 160 \_\_\_\_\_

Ricerca e sviluppo quali fattori di crescita e di promozione per le imprese

# Ricerca e sviluppo quali fattori di crescita e di promozione per le imprese

a cura di

BERNARDINO QUATTROCIOCCHI - PIETRO BORIA

€ 29,00



Jovene editore  
Napoli 2020

RICERCA E SVILUPPO  
QUALI FATTORI DI CRESCITA  
E DI PROMOZIONE PER LE IMPRESE

a cura di

BERNARDINO QUATTROCIOCCHI - PIETRO BORIA



JOVENE EDITORE  
NAPOLI 2020

Questo volume è stato inserito nella Collana dopo procedura di valutazione.

DIRITTI D'AUTORE RISERVATI

© Copyright 2020

ISBN 978-88-243-2668-1

JOVENE EDITORE

Via Mezzocannone 109 - 80134 Napoli - Italia  
Tel. (+39) 081 552 10 19 - Fax (+39) 081 552 06 87  
web site: [www.jovene.it](http://www.jovene.it) e-mail: [info@jovene.it](mailto:info@jovene.it)

I diritti di riproduzione e di adattamento anche parziale della presente opera (compresi i microfilm, i CD e le fotocopie) sono riservati per tutti i Paesi. Le riproduzioni totali, o parziali che superino il 15% del volume, verranno perseguite in sede civile e in sede penale presso i produttori, i rivenditori, i distributori, nonché presso i singoli acquirenti, ai sensi della L. 18 agosto 2000 n. 248. È consentita la fotocopiatura ad uso personale di non oltre il 15% del volume successivamente al versamento alla SIAE di un compenso pari a quanto previsto dall'art. 68, co. 4, L. 22 aprile 1941 n. 633.

Printed in Italy Stampato in Italia

## INDICE

*Prefazione all'opera* di Eugenio Gaudio ..... p. XVII

### PARTE PRIMA

#### LA DISCIPLINA FISCALE DELLA ATTIVITÀ DI RICERCA E SVILUPPO

Pietro Boria, <i>La fiscalità stabilita dal progetto industria 4.0 come strumento giuridico per lo sviluppo economico</i> .....	»	3
Pietro Boria, <i>La ricerca e l'innovazione industriale come fattori di una fiscalità di promozione</i> .....	»	21
Rossella Miceli, <i>Il piano Industria 4.0 e la materia tributaria: principi generali e discipline specifiche</i> .....	»	65
Ferdinando Peddis, <i>Il credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo. Evoluzione, profili sistematici e finalità</i> .....	»	97
Lorenzo Pennesi, <i>L'applicazione del credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo nel settore informatico e digitale alla luce dei recenti interventi di prassi</i> .....	»	157
Raffaella De Filippis, <i>Attività di ricerca e sviluppo ed operazioni straordinarie d'impresa</i> .....	»	195
Filippo Maria Pietrosanti, <i>Aspetti critici del regime sanzionatorio del credito d'imposta ricerca e sviluppo alla luce della perdurante distinzione tra credito inesistente e credito non spettante</i> .....	»	215

### PARTE SECONDA

#### PROFILI ECONOMICI E GESTIONALI NEI PROCESSI DI RICERCA

Bernardino Quattrociochi, <i>Competitività, IoT e Bonus ricerca e sviluppo</i> .....	»	231
--	---	-----

Francesco Mercuri, <i>Le determinanti della R&amp;S nei processi di Industria 4.0</i> .....	p. 249
Silvia Sergiacomi, <i>La propensione alla ricerca nel panorama industriale italiano: analisi dei principali settori di riferimento</i> .....	» 271

Il Volume si pone come obiettivo quello di affrontare il tema della ricerca e sviluppo nelle imprese seguendo un rigoroso approccio accademico e si rivolge ad accademici, professionisti e studenti delle Facoltà di Economia e Giurisprudenza.

Sulla scorta della propria esperienza maturata sul fronte accademico e professionale, gli Autori propongono un progetto editoriale capace di diventare punto di riferimento e guida per tutte le imprese che investono in ricerca e sviluppo per ampliare vantaggio competitivo.

Il tema della R&S viene, infatti, analizzato dal punto di vista economico, fiscale e gestionale mediante un approccio pratico e professionale.



PIETRO BORIA

LA RICERCA E L'INNOVAZIONE INDUSTRIALE  
COME FATTORI DI UNA FISCALITÀ  
DI PROMOZIONE

SOMMARIO: 1. L'innovazione come infrastruttura qualificante del nuovo mercato globale. – 2. La disciplina europea relativa alla promozione della ricerca industriale – 3. La ricerca secondo i criteri OCSE – 4. Assenza di una definizione legislativa di ricerca. – 5. L'innovazione quale elemento caratteristico della ricerca di impresa. – 6. Innovazioni di prodotto e innovazioni di processo. – 7. L'innovazione di prodotto e l'innovazione di processo nel Manuale di Oslo – 8. Individuazione delle attività di ricerca tutelate dalle fattispecie di agevolazione fiscale. – 9. Le tipologie di ricerca secondo la scienza aziendalistica. – 10. Indeterminatezza a priori delle attività di ricerca. – 11. La ricerca rilevante ai fini fiscali come «procedura tipizzata». – 12. I parametri oggettivi di riconoscimento della ricerca. – 13. La congruità dell'attività di ricerca. – 14. Il beneficiario dell'attività di ricerca – 15. Vari modelli di determinazione del beneficio tributario nelle fattispecie di agevolazione alla ricerca. – 16. Il sindacato sull'esistenza di attività di ricerca. – 17. Il sindacato sui criteri di determinazione del beneficio tributario. – 18. Il recupero del beneficio fiscale non spettante. – 19. L'inquadramento delle agevolazioni alla ricerca come strumenti che esprimono un favore dell'ordinamento fiscale verso le imprese.

1. *L'innovazione come infrastruttura qualificante del nuovo mercato globale*

L'idea di predisporre un piano di interventi legislativi volto a favorire lo sviluppo delle imprese nella direzione della ricerca e della innovazione tecnologica si è diffuso recentemente in Europa quale strumento per accrescere la competitività del sistema



produttivo nel confronto con altri operatori economici internazionali<sup>1</sup>.

In particolare, tale piano legislativo a favore dell'innovazione e della ricerca – definito come progetto «Industria 4.0» – è stato elaborato inizialmente in Germania nel 2011 ed è stato successivamente esportato a vari altri paesi membri dell'UE (tra i quali anche l'Italia, che vi ha dedicato parte rilevante degli interventi legislativi a partire dalla Legge di Stabilità del 2016).

L'innovazione delle imprese viene considerata come fattore fondamentale per avviare una trasformazione delle relazioni economiche che sia congeniale alla nuova dimensione del mercato globale: per un verso, si modifica l'offerta di prodotti e/o servizi in relazione ai bisogni emergenti nel nuovo contesto socio-economico, facendo emergere la capacità di fornire in larga scala prodotti personalizzati e su misura<sup>2</sup>; per altro verso, si asseconda la propensione dei consumatori a ricercare beni attraverso i canali telematici e digitalizzati con riduzione significativa di sforzi e di costi.

L'impresa che produce innovazione presenta inoltre competenze strategiche superiori ai propri competitors, che si concretizzano in una visione di lungo periodo cui finalizzare la propria attività, in una capacità di identificare e, in alcune circostanze, anticipare le tendenze di mercato, in una dichiarata volontà di elaborare e integrare l'informazione tecnologica ed economica, e le competenze organizzative, che si sintetizzano nella capacità di gestire i rischi aziendali, nella cooperazione interna ed esterna, nel pieno e totale coinvolgimento dei diversi attori<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> L'idea di usare incentivi legislativi per potenziare la ricerca è stata elaborata in particolar nel Consiglio Ue di Lisbona del 2000. Vedi in argomento Circ. Assonime n. 11 del 7.4.2016, «*credito di imposta per le attività di ricerca e sviluppo*», 9.

<sup>2</sup> L'emersione di nuovi bisogni nella attuale società liquida (in cui il bisogno di consumare velocemente beni aderenti alle fantasie dell'immaginario consumistico si sostituisce al bisogno di acquistare beni durevoli) è un dato costante delle analisi socioeconomiche. Vedi in tal senso Z. BAUMANN, *La società sotto assedio*, Oxford, 2002, trad. ital. Roma-Bari, 2005; ID., *Vita liquida*, trad. ital. Roma-Bari, 2008.

<sup>3</sup> Il valore aggiunto apportato all'impresa dagli investimenti nella ricerca è oggetto di numerosi studi nella dottrina economica internazionale. A questo proposito si

Infatti, l'innovazione permette all'impresa di adeguare la propria attività produttiva e commerciale al nuovo assetto di relazioni economiche, mediante un'opera di implementazione/revisione/modifica del proprio apparato industriale.

In specie, l'innovazione delle attività d'impresa si articola in alcune fasi principali:

*i.* la progettazione, intesa come capacità di ideare, e poi realizzare, modelli di organizzazione idonei a favorire la trasformazione della propria capacità produttiva e/o commerciale;

*ii.* la formazione delle risorse umane, in quanto funzionale a sviluppare la capacità operativa nel proprio segmento di mercato, attraverso un adattamento delle conoscenze tradizionali ed esistenti rispetto ai nuovi modelli di organizzazione;

*iii.* la trasformazione del prodotto in soluzione, e cioè la capacità di rispondere in modo più accurato (personalizzato) ai nuovi bisogni dei consumatori, identificabili essenzialmente nella definizione di un processo idoneo a risolvere un problema della vita reale (rispetto al quale il bene o il servizio prodotto dall'impresa sono soltanto un fattore).

L'effetto materiale dell'innovazione si realizza attraverso la definizione di prototipi (a seguito di ricerca e sviluppo) che contengono il nucleo fondante del valore delle attività d'impresa; le applicazioni seriali di tale prototipo – e cioè i prodotti dell'impresa immessi al consumo ovvero i servizi forniti – costituiscono le merci del nuovo mercato, spesso connotate da un basso valore aggiunto riconducibile alla produzione o alla commercializzazione<sup>4</sup>.

---

veda R.C. LEVIN, A. KLEVORICK, R. NELSON, S.G. WINTER, *Appropriating the returns from Industrial Research and Development*, in *Brooking papers Economic Activity*, 1987, 783 ss. e, più di recente, S. BRUSONI, E. CEFIS, L. ORSENIGO, *Innovate ore die? A critical review of the literature on Innovation and performances*, Milano, 2006.

<sup>4</sup> È noto che i prodotti del mercato globale (*high tech* e/o identificati da *brand* riconoscibile) si connotano per un'idea innovativa che costituisce il tratto qualificante rispetto all'aspettativa del consumatore; il singolo prodotto acquistabile presso il punto vendita costituisce una mera applicazione produttiva di basso valore, che non rappresenta il motivo fondante della scelta di acquisto. Il consumatore compra la suggestione e l'utilità dell'idea, più che il singolo prodotto.

La catena del valore nella nuova dimensione del mercato non risale così alla fase produttiva o alla distribuzione, bensì è da riportare tipicamente alla fase preliminare della ricerca e dello sviluppo, in cui l'impresa procede a caratterizzare i propri prodotti in modo innovativo per conquistare (o comunque difendere) la sua posizione di mercato.

In tale prospettiva, la ricerca diventa l'infrastruttura qualificante del processo industriale del mercato globale nell'epoca dell'«*Industria 4.0*».

## 2. *La disciplina europea relativa alla promozione della ricerca industriale*

In ambito comunitario l'innovazione viene considerata come un elemento fondamentale dello sviluppo del sistema imprenditoriale, in quanto fattore decisivo per la crescita della competitività nella concorrenza del mercato.

Così in vari documenti prodotti nel corso degli anni 90 del XX secolo la Commissione europea ha fornito una serie di linee guida, rivolte essenzialmente agli Stati membri, per incentivare con vari strumenti la ricerca e lo sviluppo sperimentale nelle imprese comunitarie al fine di promuovere efficacemente l'innovazione dei prodotti e dei processi<sup>5</sup>.

In particolare, si rappresenta che, con riferimento al tema della innovazione, il più rilevante documento, redatto congiuntamente dalle istituzioni europee e dalla Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE), è costituito dal Manuale di Oslo, la cui ultima versione risale al 2018.

Nel Manuale di Oslo viene fornita una puntuale descrizione della nozione di innovazione tecnologica e procedimentale che consegue ad una pregressa attività di ricerca ed è espressamente definita come un obiettivo primario del mercato globale e, in spe-

---

<sup>5</sup> Possono citarsi, a tal riguardo, i vari documenti della Commissione UE sul tema dell'innovazione: COMMISSIONE CEE, *Oslo Manual*, Bruxelles, 1992; COMMISSIONE CEE, *Green paper on innovation*, Bruxelles, 1996; COMMISSIONE UE, *Oslo Manual*, Bruxelles 2005.

cie, di quello comunitario, in quanto funzionale al raggiungimento di un adeguato posizionamento delle imprese rispetto ai livelli di competitività richiesti dalla attuale «*società delle conoscenze*»<sup>6</sup>.

In tale documento l'innovazione viene riferita alle soluzioni tecnologiche avanzate che portano un incremento o comunque un miglioramento delle conoscenze tanto dei prodotti (innovazione di prodotto) quanto dei processi aziendali (innovazione di processo); parimenti in tale documento vengono indicati i fattori aziendali (costi del lavoro, immobilizzazioni materiali, software etc.) che usualmente concorrono ai progetti di ricerca nell'ambito delle attività di impresa.

La promozione di una politica di incentivi a favore della innovazione tecnologica è stabilita, inoltre, dalla Comunicazione della Commissione<sup>7</sup> che definisce i tre ambiti della ricerca che possono utilmente costituire l'oggetto di misure di favore nei confronti delle imprese da parte delle legislazioni nazionali (venendo quindi riconosciuti in modo espresso come aiuti di Stato ammessi dalla politica comunitaria): si tratta delle categorie della «ricerca fondamentale», della «ricerca industriale» e dello sviluppo sperimentale».

Tale comunicazione evidenzia quindi l'esistenza di una diretta connessione tra il concetto di «innovazione» e di «ricerca» atteso che la prima non può che discendere da una pregressa attività di studio e di indagine, condotta con criteri di sistematicità, per scoprire ovvero approfondire fatti, fenomeni o processi<sup>8</sup>.

---

<sup>6</sup> COMMISSIONE UE, *Oslo Manual*, Bruxelles, 2018 ove vengono fornite le linee guida di un'indagine sulla portata e sugli effetti dell'innovazione tecnologica, relativa a prodotti o processi, in una «*knowledge based economy*».

<sup>7</sup> Comunicazione della Commissione del 27.6.2014, n. 2014/C 198/01, in tema di «disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione» (pubblicata sulla GUCE del 27.6.2014). Tale atto sostituisce la precedente Comunicazione del 2006 sul medesimo argomento (Comunicazione della Commissione n. 2006/C 323/01 del 31.12.2006).

<sup>8</sup> A questo proposito, si illustra che il Manuale di Oslo, al capitolo 2, identifica le attività di ricerca come una «*dinamo dell'innovazione*». Nel dettaglio, in tale capitolo, viene spiegato che «*Il complesso sistema di fattori che plasmano l'innovazione a livello aziendale viene chiamato "dinamo dell'innovazione". Porre la dinamo dell'innova-*

A questo proposito si rappresenta che al punto 75 della citata Comunicazione viene espressamente precisato che «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».

In virtù di tale espresso richiamo, deve quindi ritenersi che i criteri di qualificazione e classificazione della ricerca e contenuti nel suddetto Manuale di Frascati (la cui ultima edizione è stata pubblicata dall'OCSE in data 8 ottobre 2015) costituiscono in linea di principio fonte interpretativa principale per individuare la nozione di ricerca sia nell'ambito internazionale ed europeo che domestico.

### 3. *L'attività di ricerca e sviluppo secondo i criteri OCSE.*

Il Manuale di Frascati, sviluppato dall' Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE) nel 1963<sup>9</sup> ed

---

*zione al centro della mappa riconosce l'importanza dell'impresa per un'economia innovativa. È quindi importante capire quali caratteristiche rendano le imprese più o meno innovative e come si generi innovazione all'interno delle imprese. La propensione all'innovazione di un'azienda dipende, ovviamente, dalle opportunità tecnologiche che si trova ad affrontare. Inoltre, le imprese differiscono nella loro capacità di riconoscere e sfruttare le opportunità tecnologiche. Per innovare, un'azienda deve capire quali sono queste opportunità, mettere a punto una strategia pertinente e avere la capacità di trasformare questi input in una vera innovazione, e farlo più velocemente dei suoi concorrenti (...). Le opzioni a disposizione di un'impresa che vuole innovare, cioè cambiare il proprio patrimonio tecnologico, le proprie capacità e le proprie prestazioni produttive, sono di tre tipi: strategiche, di R&S e non di R&S (...) Alcune delle opzioni riguardano le attività di R&S (nel significato indicato nel manuale di Frascati, compreso lo sviluppo sperimentale che va ben oltre la ricerca di base e applicata): – l'impresa può intraprendere attività di ricerca di base per ampliare la sua conoscenza dei processi fondamentali relativi a ciò che produce; – può impegnarsi in attività di ricerca strategica (nel senso di ricerca di rilevanza industriale ma senza applicazioni specifiche) per ampliare la gamma di progetti applicati possibili, e di ricerca applicata per produrre invenzioni specifiche o modifiche di tecniche esistenti; – può sviluppare concetti di prodotto per giudicare se sono fattibili e praticabili, una fase che comporta: i) progettazione di prototipi; ii) sviluppo e collaudo; e iii) ulteriori ricerche per modificare i progetti o le funzioni tecniche».*

<sup>9</sup> Nel 1963 l'OCSE organizzò un congresso internazionale di esperti in ricerca e sviluppo sperimentale presso Villa Falcionieri a Frascati, in Italia. All'esito del con-

oggetto di periodi aggiornamenti, rappresenta il più importante documento sovranazionale di *soft law* in tema di ricerca e sviluppo<sup>10</sup>.

Tale documento è privo di forza precettiva e vincolante ma è dotato di una evidente forza persuasiva e politica atteso che, in assenza di corrispondenti fonti di diritto positivo, propone linee guida di settore globalmente riconosciute a livello internazionale come uno standard di riferimento per quanto riguarda definizione, implementazione e organizzazione della ricerca nelle varie discipline in esso normate.

Il Manuale di Frascati ha quindi assunto un ruolo preminente sul piano internazionale giacché da esso deriva la nozione di «*research & development*» comunemente adottata dai vari Stati membri OCSE, Italia in particolare.

Il citato Manuale individua la ricerca in un'attività sistematica ed organizzata, finalizzata all'acquisizione di nuova conoscenza (scientifica, tecnica, umanistica) nonché allo sviluppo di nuove metodologie operative e tecniche.

In particolare, il Manuale afferma che una data attività, per essere considerata rilevante ai fini della ricerca, deve soddisfare contestualmente cinque criteri, di seguito elencati:

*i.* novità, in base alla quale la ricerca deve tendere alla acquisizione di conoscenze innovative, consentendo di superare lo stato dell'arte ovvero di apportare informazioni nuove o cambiamenti negli strumenti utilizzati, nei prodotti o nei processi;

---

gresso furono pubblicate le *Proposed Standard Practice for Surveys of Research and Development*, poi divenute note come Manuale di Frascati. Quest'ultimo rappresenta un imprescindibile parametro di riferimento a livello internazionale, venendo comunemente utilizzato in ambito accademico e in formali atti legislativi dei Paesi OCSE, per la definizione della ricerca e per l'individuazione della metodologia R&S connessa. L'ultima edizione (la settima) è stata pubblicata nel corso del 2015. Per un approfondimento si veda OECD, «*Frascati Manual*» or *Proposed Standard Practice for Surveys of Measurement of Research and Experimental Development*, DSTI, OECD, Parigi, settima edizione, 2015.

<sup>10</sup> Si ricorda che il Manuale di Frascati delinea ed illustra la nozione di «ricerca» nelle sue varie declinazioni mentre il Manuale di Oslo si occupa della nozione di «innovazione».

*ii.* creatività, per cui la ricerca deve essere creativa, ossia deve esprimere la volontà di apportare cambiamenti e miglioramenti; invero, semplici modifiche di routine (cambiamento del colore di un prodotto) non rispettano il presente criterio. La semplice analisi di informazioni non può essere considerata come attività di ricerca, a meno che essa non sia inserita in un progetto volto a sviluppare nuovi metodi di raccolta dati. In definitiva, si ha creatività quando il risultato della ricerca è originale.

*iii.* incertezza, per cui si ha attività di ricerca quando i risultati attesi, i costi da sostenere, il tempo da impiegare e le modalità per raggiungere il risultato sono incerti e non quantificabili in maniera precisa nella fase iniziale del progetto. La certezza del risultato esclude infatti che vi possano essere i precedenti requisiti della novità e certezza.

*iv.* sistematicità, in ragione della quale la ricerca deve essere attuata in maniera sistematica, ciò significa che ciascun attore coinvolto nel processo di ricerca deve attentamente documentare il proprio contributo e l'intera attività deve essere programmata nelle sue fasi e puntualmente documentata.

*v.* trasferibilità atteso che un progetto di ricerca deve volgere al conseguimento una conoscenza (pratica o teorica) che sia utilizzabile e quindi trasferibile dal ricercatore ad un beneficiario, di modo che lo stesso possa avvalersene per i propri scopi. Una nuova conoscenza finalizzata a sé stessa ovvero che rimane tacita, non apporta alcun elemento di novità al sistema e, pertanto, non configura ricerca.

In definitiva, secondo l'impostazione seguita dal Manuale di Frascati, per comprendere se una data prestazione sia qualificabile come attività di ricerca è sufficiente verificare che ricorrano questi cinque criteri. L'assenza anche di uno solo di essi impone non di considerare la prestazione come rilevante ai fini della ricerca.

Il Manuale di Frascati, dopo aver enunciato i suddetti criteri, riconosce però che vi sono alcune aree, in particolare nel settore dei servizi prestati in favore dell'impresa – ad esempio

analisi di dati ovvero costruzione di prototipi – che, pur potendo configurarsi come attività di ricerca e sviluppo, potrebbero al contempo presentare difficoltà in ordine alla loro qualificazione. A tal fine, ad integrazione di quanto si è sopra detto, l'OCSE riconosce la sussistenza di alcuni indicatori che, ove ricorrano congiuntamente ai cinque criteri, possono di certo far ritenere che una data attività sia qualificabile come ricerca e sviluppo.

Essi consistono in:

- connessione con laboratori pubblici di ricerca;
- coinvolgimento di uno staff costituito da dottori di ricerca o dottorandi;
- pubblicazione dei risultati della ricerca in riviste scientifiche di settore;
- organizzazione di conferenze, redazione di articoli di approfondimento.

In tal modo il Manuale di Frascati fornisce un insieme di strumenti logici per distinguere le attività qualificabili come ricerca e sviluppo da quelle che invece ne sono escluse.

Dalla analisi delle varie categorie di attività che risultano escluse, emerge un dato costante.

Non possono mai configurarsi come rientranti nella nozione di «ricerca e sviluppo» le attività che presentano caratteri routinari, ossia che esprimano miglioramenti ordinari, frutto di un progressivo e più adeguato adattamento di un prodotto o processo, nei quali non è ravvisabile una innovazione decisiva e funzionale<sup>11</sup>.

Al contrario, ogni attività che sia espressione di una attività scientifica, tecnica o intellettuale ed abbia la potenzialità astratta

---

<sup>11</sup> L'Amministrazione finanziaria italiana, in molteplici documenti di prassi – ad esempio, risoluzione n. 122/E del 10 ottobre 2017 e 46/E del 22 giugno 2018 – ha specificato che ai fini della legittima fruizione del credito d'imposta in ricerca e sviluppo di cui al D.l. 23 dicembre 2013, n. 145, come successivamente modificato ed integrato, è imprescindibile che l'attività di svolta dall'impresa presenti profili di novità marcati ed evidenti, non potendosi individuare in meri miglioramenti tecnici o in aggiornamenti di routine alcuna attività inventiva o creativa. Invero, mere modifiche di dettaglio o di routine non determinano un avanzamento delle conoscenze né un superamento dello stato dell'arte e non possono, quindi, essere qualificate quale «ricerca».



di apportare un elemento nuovo e creativo nel contesto d'impresa può, sussistendone tutti i requisiti, rientrare nella suddetta nozione.

Si ricorda poi che il Manuale di Frascati è oggi dotato di grande rilevanza nell'ordinamento italiano atteso che la L. 27 dicembre 2019, n. 160 (Legge di Bilancio 2020) lo qualifica formalmente quale parametro indispensabile per individuare, tracciare ed analizzare la ricerca agevolabile nell'ambito del credito d'imposta in ricerca e sviluppo.

Invero nelle ultime modifiche apportate, all'art. 1, comma 200, si legge che la disciplina della misura agevolativa deve essere applicata tenendo conto «dei principi generali e dei criteri contenuti nel Manuale di Frascati dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico».

#### 4. *Assenza di una definizione legislativa di ricerca nell'ordinamento italiano.*

Il Manuale di Frascati rappresenta, alla luce di quanto illustrato, il principale riferimento in ambito internazionale per individuare una nozione accettata e condivisa di «ricerca e sviluppo».

Sul piano del diritto interno, tuttavia, la nozione di ricerca non è oggetto di una definizione legislativa puntuale e specifica atteso che il Manuale di Frascati, anche se richiamato dalla Legge di Bilancio 2020, rappresenta in ogni caso una fonte esterna di *soft law*, priva di cogenza ed efficacia obbligatoria per l'interprete.

Ne consegue che manca una norma che definisca in modo univoco i caratteri e gli elementi qualificanti delle attività di ricerca così da fornire un parametro legislativo utile per la riconoscibilità della ricerca.

Tantomeno è individuabile una nozione di ricerca nell'ambito delle attività di impresa, poiché tale definizione non è rinvenibile né nella legislazione civilistica o amministrativa, né nella legislazione tributaria.

La normativa esistente si limita a richiamare la formula «attività di ricerca» nonché fonti esterne all'ordinamento italiano

senza indicare i parametri normativi utili alla relativa individuazione.

Semmai spunti utili alla ricostruzione di tale nozione giuridicamente rilevante sono desumibili dalla disciplina del bilancio di esercizio, e particolarmente dai documenti che definiscono i criteri di redazione del bilancio (principi contabili nazionali, OIC, e principi contabili internazionali, IAS) nonché dai documenti di prassi dell'Amministrazione finanziaria che, come accennato, rinviano al contenuto del Manuale di Frascati.

L'assenza di una definizione legislativa della nozione di ricerca introduce subito l'esigenza di identificare sul piano giuridico l'area di attività riferibili alla ricerca nelle sue varie forme e declinazioni.

##### 5. *L'innovazione quale elemento caratteristico della ricerca di impresa.*

Sul piano generale, il tratto qualificante della ricerca di impresa sembra potersi individuare nella «innovazione», e cioè nella individuazione di elementi innovativi ed aggiuntivi rispetto alla piattaforma di conoscenze acquisite nel settore di mercato in cui opera l'impresa<sup>12</sup>.

Ed invero, anche nella sensibilità europea, le attività di ricerca sono espressamente riportate al concetto di innovazione. In specie, la definizione di ricerca e sviluppo elaborata dalla Commissione europea attribuisce rilievo alla innovazione quale parametro dello sforzo dell'impresa nella direzione dell'incremento della produttività e orientato verso lo sviluppo e la creazione di un prodotto nuovo o di un processo nuovo o significativamente migliorato<sup>13</sup>.

---

<sup>12</sup> Tale ruolo centrale dell'innovazione come nucleo concettuale delle attività di ricerca emerge chiaramente nei documenti internazionali sulla promozione, anche fiscale, della ricerca. Vedi in argomento ARGINELLI, PEDACCINI, *Prime riflessioni sul regime italiano di patent box in chiave comparata ed alla luce dei lavori dell'OCSE in materia di contrasto alle pratiche fiscali dannose*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, V, 60 s.

<sup>13</sup> Vedi sul punto la formula adottata in *Commissione UE, Oslo Manual*, Bruxelles 2005, 9 e 31 ss.

Il termine «innovazione», peraltro, può assumere differenti significati nel contesto delle attività di impresa, designando sia un nuovo risultato del processo produttivo (ovvero «il prodotto, lo strumento, il servizio nuovo o migliorato che si impone sul mercato»), sia un nuovo processo produttivo (che consiste nella trasformazione di una idea in un prodotto e/o servizio commercializzabili ovvero in un procedimento innovativo di fabbricazione o di distribuzione)<sup>14</sup>.

L'oggetto dell'innovazione, quindi, può spaziare dalla amministrazione delle attività svolte nelle diverse aree funzionali, per un costante miglioramento dell'efficacia e dell'efficienza dell'azione imprenditoriale, passando per il processo produttivo, con la ricerca di nuove tecnologie e fasi di lavorazione, per giungere fino al prodotto o servizio, che può risultare completamente nuovo oppure semplicemente migliorato o adattato rispetto alle conoscenze esistenti.

A questo proposito si rappresenta che, nelle scienze economiche, l'innovazione assume il ruolo di determinante principale del mutamento industriale, quale forza che supera il vecchio contesto competitivo per crearne uno completamente nuovo. È quindi una risposta creativa che si verifica ogniqualvolta «*l'economia, un settore o le aziende di un settore, offrono qualcosa di diverso, qualcosa che è al di fuori della pratica esistente*»<sup>15</sup>.

L'innovazione così individuata rappresenta un fattore di primo rilievo per la competitività delle imprese sotto diversi aspetti.

---

<sup>14</sup> In tal senso cfr. le definizioni adottate nel Manuale di Oslo laddove si parla espressamente di «*Technological product or process innovation*»; cfr. la definizione secondo cui «*a technological product innovation is the implementation of a product with improved performance characteristics ... a technological process innovation is the implementation of new or significantly improved production or delivery methods*»; Commissione UE, *Oslo Manual*, Bruxelles, 2005, 9.

<sup>15</sup> Si pronuncia in questi termini l'economista americano J.A. SCHUMPETER, *Teoria dello sviluppo economico*, Roma, ed. 2013, 49, il quale, nella prima metà del XX secolo, ha definito lo sviluppo e l'innovazione nelle imprese come un «*fenomeno distinto, estraneo a quello che può essere osservato nel flusso circolare e nella tendenza verso l'equilibrio. Esso è lo spontaneo ed improvviso mutamento dei canali del flusso, la perturbazione dell'equilibrio che altera e sposta lo stato di equilibrio precedentemente esistente*».

Infatti, se riferita ai processi produttivi, essa consente di aumentare la produttività dei fattori della produzione incrementando la resa in termini quantitativi e/o diminuendo i costi; se riferita ai prodotti permette di aumentare la qualità e/o l'affidabilità e di favorirne la differenziazione rispetto ai prodotti concorrenti, attenuando così la sensibilità alla competizione attraverso costi o prezzi.

Questa impostazione risulta essere confermata dalla disciplina del credito d'imposta in ricerca e sviluppo che, nella sua formulazione più recente, stabilisce espressamente che risultano essere agevolabili le attività di innovazione tecnologica finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati<sup>16</sup>.

Per prodotto o processo di produzione nuovo o sostanzialmente migliorato si intende un bene materiale o immateriale o un servizio o un processo che si differenzia, rispetto a quelli già realizzati o applicati dall'impresa, sul piano delle caratteristiche tecnologiche o delle prestazioni o dell'ecocompatibilità o dell'ergonomia o per altri elementi sostanziali rilevanti nei diversi settori produttivi.

Addirittura, la Legge di Bilancio 2020 prevede che sono agevolabili anche gli investimenti in transizione ecologica, in innovazione tecnologica 4.0 e in altre attività innovative, lasciando alla prassi dell'Amministrazione finanziaria il compito di fornire le disposizioni di attuazione.

Ne consegue che nell'assetto altamente concorrenziale del mercato attuale, l'innovazione concorre dunque in modo deter-

---

<sup>16</sup> Si veda a questo proposito quanto disposto dalla Legge di Bilancio 2020 all'art. 1, commi 198 e 209, della L. 27 dicembre 2019, n. 160, la quale ha profondamente riformato la disciplina di tale agevolazione fiscale, prestando particolare attenzione al tema della innovazione tecnologica. Più nel dettaglio, la Legge di Bilancio 2020 ha ridefinito la disciplina degli incentivi fiscali previsti dal Piano impresa 4.0 per sostenere più efficacemente il processo di transizione digitale delle imprese, la spesa privata in ricerca e sviluppo e in innovazione tecnologica, anche nell'ambito dell'economia circolare e della sostenibilità ambientale, l'accrescimento delle competenze nelle materie connesse alle tecnologie abilitanti il processo di transizione tecnologica e digitale, nonché razionalizzare e stabilizzare il quadro agevolativo di riferimento in un orizzonte temporale pluriennale, compatibilmente con gli obiettivi di finanza pubblica.

minante a produrre migliore qualità, migliore efficienza, miglior servizio, ridotti termini di risposta, funzionalità ed ergonomia più adeguata, incremento di sicurezza ed affidabilità.

6. *Innovazioni di prodotto e innovazioni di processo: profili generali*

Con riguardo alle attività di impresa il processo dell'innovazione viene realizzato essenzialmente attraverso due modalità principali: l'introduzione di nuovi prodotti e nuovi servizi (innovazione di prodotto) o la definizione di nuovi processi per produrre o distribuire i prodotti e/o i servizi (innovazione 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, producono un salto di qualità nei prodotti, servizi o processi rispetto alle conoscenze esistenti nel mercato di riferimento e sono, di regola, legate alle attività di ricerca e sviluppo condotte nei laboratori industriali o commissionate ad enti e organismi di ricerca; le «innovazioni incrementali» consistono, invece, 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.

Va osservato che la disciplina degli incentivi fiscali alle attività di ricerca non opera distinzioni agli effetti del riconoscimento del beneficio tra i due livelli di innovazione e, dunque, considera ammissibili sia le attività di ricerca che siano prope-deutiche all'introduzione di innovazioni radicali (il cui *output*, per così dire, riguardi nuovi prodotti, servizi o processi), sia le attività di ricerca e sviluppo che mirano al miglioramento della qualità, delle prestazioni, dell'adattabilità dei prodotti nonché alla riduzione dei costi.

Piuttosto, con riferimento alle innovazioni di tipo «incrementale» si pone il problema della differenziazione rispetto alle modifiche ordinarie o periodiche apportate dall'impresa a pro-

dotti, linee di produzione, processi di fabbricazione, servizi esistenti, poiché le norme agevolative tendono ad escludere dall'ambito degli incentivi le attività di mera manutenzione o di lieve miglioria.

Ad ogni modo, i processi di innovazione, sia di processo che di prodotto, hanno un immediato riflesso sul know-how dell'impresa giacché essi apportano un cambiamento che è destinato a divenire solido e strutturale, penetrando nel patrimonio aziendale e valorizzando gli *asset* tradizionali della produzione.

Invero, la capacità dell'attività di ricerca di determinare un miglioramento sostanziale del know-how è una conseguenza diretta dell'innovazione del ciclo industriale.

Ne consegue che l'attività di ricerca e sviluppo non apporta solo vantaggi immediati, legati ad un miglioramento dei risultati e degli indicatori economici dell'impresa ma opera anche sul lungo termine, favorendo la stratificazione di un complesso «*material and business knowledge*» che è qualificato espressamente in ambito europeo, dalla direttiva UE n. 2016/943, quale moneta di scambio tra imprese nel moderno modello di economia di mercato<sup>17</sup>.

---

<sup>17</sup> La nozione di know-how è stata oggetto di puntuale regolamentazione in ambito europeo atteso che esso rappresenta un asset rilevante ed economicamente valutabile, strettamente connesso alla evoluzione ed innovazione delle imprese. In base al Regolamento (CE) n. 2790/1999 (2): «*per know-how si intende un patrimonio di conoscenze pratiche non brevettate, derivanti da esperienze e da prove eseguite dal fornitore, patrimonio che è segreto, sostanziale ed individuato; in tale contesto per "segreto" si intende che il know-how, considerato come complesso di nozioni o nella precisa configurazione e composizione dei suoi elementi, non è generalmente noto, né facilmente accessibile; per "sostanziale" si intende che il know-how comprende conoscenze indispensabili all'acquirente per l'uso, la vendita o la rivendita dei beni o dei servizi contrattuali; per "individuato" si intende che il know-how deve essere descritto in modo sufficientemente esauriente, tale da consentire di verificare se risponde ai criteri di segretezza e di sostanzialità*». Il Regolamento (CE) n. 2659/2000 (3) parla di «*know-how relativo a prodotti e processi e la realizzazione di analisi teoriche, di studi sistematici o di sperimentazioni, inclusi la produzione sperimentale, le verifiche tecniche di prodotti o processi, la realizzazione degli impianti necessari e l'ottenimento dei relativi diritti di proprietà immateriale*». In dottrina, per un'analisi giuridica del tema, si veda B. FRANCHINI STUFLER, *Il know-how e la tutela dei segreti d'impresa*, Torino, 2009; F. MASSA FELSANI, *Contributo all'analisi del know-how*, Milano, 1997.

## 7. *L'innovazione di prodotto e l'innovazione di processo nel Manuale di Oslo*

La nozione di innovazione di prodotto e di processo, nei termini dinanzi illustrati, è poi oggetto di specifico approfondimento dal Manuale di Oslo che fornisce le linee guida in materia di raccolta e analisi dei dati relativi alle attività innovative<sup>18</sup>.

Nel Manuale di Oslo il concetto di innovazione viene declinato come segue:

– Innovazione di prodotto (inteso sia quale bene che quale servizio): introduzione sul mercato di un prodotto le cui caratteristiche tecnologiche o destinazioni d'uso differiscono notevolmente da quelle dei prodotti fabbricati in precedenza ovvero le cui prestazioni sono state significativamente migliorate o aggiornate. Tali innovazioni possono riguardare tecnologie radicalmente nuove, possono essere basate sulla combinazione di tecnologie esistenti in nuovi usi, possono essere derivate dall'uso di nuove conoscenze ovvero dall'unione di tecniche e conoscenze pregresse.

– Innovazioni di processo: adozione di metodi di produzione tecnologicamente nuovi o significativamente migliorati, compresi i metodi di consegna del prodotto. Tali metodi possono comportare modifiche delle attrezzature o dell'organizzazione della produzione, o una combinazione di tali modifiche, e possono essere derivati dall'utilizzo di nuove conoscenze. I metodi possono essere destinati a produrre o fornire prodotti tecnologicamente nuovi o migliorati, che non possono essere prodotti o consegnati utilizzando metodi di produzione convenzionali, o essenzialmente per aumentare l'efficienza della produzione o delle consegne di prodotti esistenti.

---

<sup>18</sup> Il Manuale di Oslo, nell'ultima versione del 2018, spiega che «L'innovazione può naturalmente avvenire in qualsiasi settore dell'economia, compresi i servizi pubblici come la sanità o l'istruzione. Le linee guida contenute nel presente manuale sono essenzialmente destinate ad affrontare le innovazioni nel settore delle imprese e più in particolare nella produzione, costruzione, servizi di pubblica utilità e servizi commercializzati. Sono stati ampiamente testate per la produzione dall'indagine CIS e da indagini analoghe in altri Paesi membri dell'OCSE».

Tali tipologie di innovazione risultano direttamente collegate ad una attività di ricerca e sviluppo che, nel corpo del Manuale, viene espressamente definita quale motore propulsivo dei processi di innovazione dell'impresa.

A fini di completezza, si rappresenta che il Manuale di Oslo analizza, quali ulteriori tipologie di innovazione, anche i cambiamenti sostanziali dei processi di marketing e di organizzazione.

L'innovazione di marketing consiste nell'impiego di nuove pratiche di commercializzazione dei prodotti o nuove soluzioni di vendita che comportano cambiamenti significativi nelle caratteristiche estetiche dei prodotti e nel confezionamento di prodotti e/o servizi ovvero l'adozione di nuove politiche dei prezzi dei prodotti e/o servizi, mentre le innovazioni organizzative implicano mutamenti significativi nei processi di gestione aziendale.

In tali ultimi casi i mutamenti apportati ai processi aziendali non discendono da una precedente attività di ricerca e, pertanto, risultano irrilevanti ai fini della fruizione di un beneficio fiscale fondato sui procedimenti di R&S.

Ad ogni modo, va evidenziato che il Manuale di Oslo ha assunto particolare rilievo con la Legge di Bilancio 2020 atteso che all'art. 1, comma 201, della predetta legge, alla stregua di quanto avvenuto per il Manuale di Frascati, si afferma espressamente che la definizione di innovazione agevolabile per l'ordinamento italiano è tratta «dai principi generali e dai criteri contenuti nel Manuale di Oslo dell'OCSE».

#### 8. *Individuazione delle attività di ricerca tutelate dalle fattispecie di agevolazione fiscale.*

Sulla base del concetto di innovazione sopra delineato, integrato dalle nozioni offerte dal Manuale di Frascati e di Oslo, possono così ricostruirsi le attività di ricerca che rientrano nel campo di applicazione delle fattispecie di agevolazione tributaria previste dall'ordinamento nazionale.

Innanzitutto, l'innovazione può riguardare sia il processo produttivo sia il prodotto e, di conseguenza, la ricerca può avere



ad oggetto un progetto innovativo tanto in ordine al prodotto e/o al servizio quanto al procedimento e/o al processo delle attività di impresa.

A seconda dello specifico settore industriale o commerciale di riferimento dell'impresa, il concetto di innovazione può essere poi declinato essenzialmente sotto tre profili distinti, pur se tutti congiunti all'attività di ricerca<sup>19</sup> e, precisamente:

*i. la ricerca fondamentale*, consistente in lavori sperimentali o teorici aventi la finalità di acquisire nuove conoscenze sui fondamenti di fatti o fenomeni, senza che siano contemplate utilizzazioni pratiche dirette o usi commerciali di tali ricerche;

*ii. la ricerca industriale*, che include la ricerca pianificata o le indagini critiche finalizzate all'ottenimento di nuove conoscenze da utilizzare per il miglioramento o l'implementazione di nuovi prodotti o nuovi processi o per la creazione di componenti di sistemi complessi necessari per la ricerca industriale (ad es. per la validazione di nuove tecnologie);

*iii. lo sviluppo sperimentale*, funzionale alla attuazione delle conoscenze acquisite nella fase della ricerca e destinate all'innovazione di prodotto (per favorire la realizzazione di prototipi e modelli al fine di migliorare in modo diretto la qualità dei prodotti tipici dell'impresa e svilupparne di nuovi)<sup>20</sup> ovvero per l'innovazione di processo (volta al miglioramento delle tecniche di produzione).

Riprendendo alcuni spunti desumibili dalla disciplina del bilancio (ed in specie dal principio formulato nello IAS 38) l'innovazione può essere distinta peraltro in due fasi principali e cioè: la ricerca e lo sviluppo.

La fase della ricerca è riconducibile essenzialmente ad una

---

<sup>19</sup> Tale classificazione delle attività di ricerca è stata effettuata in sede di Comunicazione della Commissione n. 2014/C 198/01, e viene ripresa anche nella Circ. Agenzia Entrate n. 5/E del 16 marzo 2016 relativa al «bonus ricerca». Cfr. altresì Circ. Assonime n. 11 del 7.4.2016, «credito di imposta per le attività di ricerca e sviluppo», 10 ss.

<sup>20</sup> Tale criterio è stato espressamente riconosciuto dall'Agenzia Entrate nella Circ. 10.5.2005 n. 20/E, con la precisazione che i prototipi devono essere beni fuori commercio.

indagine originale e pianificata al fine di acquisire un incremento delle conoscenze comunque utili all'attività di impresa (riferibili al prodotto o al processo). Vi rientrano in particolare<sup>21</sup>:

- a.* le attività finalizzate all'ottenimento di nuove conoscenze;
- b.* l'indagine, la valutazione e la selezione finale delle applicazioni dei risultati della ricerca;
- c.* la ricerca di alternative per materiali, progetti, prodotti, processi, sistemi o servizi;
- d.* l'ideazione, la progettazione, la valutazione e la selezione finale di alternative possibili per materiali, progetti, prodotti, processi, sistemi o servizi, nuovi o migliorati.

La fase dello sviluppo riguarda invece la capacità dell'impresa di implementare o completare il risultato della ricerca per l'utilizzazione o la vendita o comunque per generare benefici economici futuri

Rientrano in specie nella categoria dello sviluppo<sup>22</sup>:

- i.* la progettazione, la costruzione e la verifica di prototipi e modelli;
  - a.* la progettazione di mezzi, prove, stampi e matrici concernenti una nuova tecnologia;
  - b.* la progettazione, la costruzione e l'attivazione di un impianto pilota che non è di dimensioni economicamente idonee per la produzione commerciale;
  - c.* la progettazione, la costruzione e la prova di alternative scelte per materiali, progetti, prodotti, processi, sistemi o servizi, nuovi o migliorati.

Si è precisato peraltro che nell'ambito dei costi pluriennali di ricerca rientra anche l'aggiornamento professionale dell'imprenditore e del suo personale (dipendenti e collaboratori) in quanto finalizzato al potenziamento delle conoscenze utilizzate per l'innovazione e lo sviluppo delle attività d'impresa<sup>23</sup>.

---

<sup>21</sup> Vedi il principio espresso nella IAS 38. par. 56.

<sup>22</sup> Vedi il principio espresso nello IAS 38 par. 59.

<sup>23</sup> Vedi in tal senso Cass. 19.4.2000 n. 5193, Cass. 1.3.2006 n. 4581.

Inoltre, nei documenti di prassi amministrativa è stato previsto che nelle attività di ricerca rientrano anche le indagini critiche o la ricerca pianificata miranti ad acquisire nuove conoscenze da utilizzare per mettere a punto nuovi prodotti o notevolmente migliorati.

Non sono considerate attività di ricerca e sviluppo le modifiche ordinarie o periodiche, ed in genere le modifiche non significative, apportate a prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione, servizi esistenti e altre operazioni in corso, pur se tali modifiche siano destinate ad apportare miglioramenti (come ad es. le modifiche stagionali, le modifiche del *design* di un prodotto, la mera sostituzione di un bene strumentale, le diverse utilizzazioni di sistemi già esistenti)<sup>24</sup>.

Per alcuni settori industriali (in particolare per il settore del tessile e della moda) sono poi formulate indicazioni specifiche in apposite circolari amministrative circa la delimitazione delle attività di ricerca<sup>25</sup>.

### 9. *Le tipologie di ricerca secondo la scienza aziendalistica*

Un supporto alla ricostruzione giuridica della nozione di ricerca può provenire anche dalle fonti volte a regolare la materia contabile, soprattutto per il rapporto di connessione logica che ricorre nella materia tributaria<sup>26</sup>.

<sup>24</sup> Cfr. Circ. Agenzia Entrate n. 5/E del 16 marzo 2016, 12.

<sup>25</sup> Si veda a tal proposito la Circ. del Ministero dello Sviluppo economico n. 46586 del 16.4.2009.

<sup>26</sup> La relazione di derivazione che intercorre tra il sistema contabile ed il sistema tributario è ricorrente nella teoria del reddito d'impresa, laddove si precisano le numerose interferenze (di vario ordine e carattere) esistenti tra i principi contabili (ed in specie gli IAS) e le norme fiscali. In dottrina vedi ZIZZO, *I principi contabili internazionali nei rapporti tra determinazione del risultato d'esercizio e determinazione del reddito imponibile*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, 1167 ss.; ID., *L'Ires e i principi contabili internazionali: dalla neutralità sostanziale alla neutralità procedurale*, in *Rass. trib.*, 2008, 316 ss.; SALVINI, *Gli IAS/IFRS e il principio fiscale di derivazione*, in AA.VV., *IAS/IFRS. La modernizzazione del diritto contabile in Italia*, Milano, 2007, 202 ss.; MELIS, *Pluralità di regimi contabili, diritto commercial e diritto tributario: l'esperienza italiana*, in *Rass. trib.*, 2008, 1639 ss.; FIORENTINO, *IAS e neutralità fiscale nell'esercizio dell'impresa*, in

Nella scienza aziendalistica i costi di ricerca e sviluppo sono tradizionalmente distinti in tre categorie: *a*) costi per la ricerca base; *b*) costi per la ricerca applicata; *c*) costi per lo sviluppo.

In particolare, nell'esperienza applicativa del previgente principio contabile Oic n. 24<sup>27</sup>, si è consolidato la seguente logica classificatoria delle attività di ricerca:

*a.* la ricerca base, che viene individuata in ragione dell'assenza di una funzione specifica e determinata in quanto sostenuta per mantenere l'aggiornamento nel settore di mercato nel quale si opera; rientrano in tale categoria l'insieme di studi, esperimenti, indagini e ricerche che non hanno una finalità specifica rispetto al ciclo produttivo, ma che esprimono una utilità generica per l'impresa (come ad es. le ricerche di mercato sulla concorrenza o sull'andamento generale della domanda e dell'offerta);

*b.* la ricerca applicata, definita in relazione agli studi, approfondimenti, esperimenti e ricerche relativi a specifici progetti in ordine ad un prodotto o ad un servizio da porre in commercio, in grado potenzialmente di generare ricavi per l'impresa;

*ci.* lo sviluppo che viene qualificato come strumentale al fine di realizzare e/o implementare e/o correggere i risultati della ricerca applicata prima che essi siano immessi in commercio o che siano comunque utilizzati a fini produttivi e/o commerciali.

Il principio OIC 24, nella sua formulazione previgente, subordinava la capitalizzazione dei costi di ricerca alla ricorrenza di alcuni requisiti:

---

*Riv. dir. trib.*, 2009, I, 833 ss.; TINELLI, *Bilancio d'esercizio, principi contabili internazionali e accertamento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 291 ss.; CROVATO, *I principi IAS e i loro riflessi tributari*, in AA.VV., *La fiscalità degli IAS*, a cura di F. CROVATO, Milano, 2011, 8 ss.; GRANDINETTI, *Il principio di derivazione nell'IRES*, Padova, 2016.

<sup>27</sup> È noto che con l'art. 6 del D.lgs. 18.8.2015 n. 139 (in attuazione di principi espressi dalla Direttiva UE n. 2013/34) i costi di ricerca non possono essere più oggetto di una capitalizzazione nel bilancio delle imprese. Ne è derivata pertanto la modifica del principio OIC 24 che invece, nella sua versione originaria, regolava la capitalizzazione di tali costi di ricerca.

Per un confronto tra le due versioni del principio OIC 24 vedi il documento del Consiglio Nazionale dei Dottori commercialisti ed Esperti contabili «OIC 24: immobilizzazioni immateriali», Roma, luglio 2015.

- il costo di ricerca doveva essere identificabile, misurabile e riferibile ad un prodotto e/o processo chiaramente definito;
- il progetto di ricerca doveva essere realizzabile, e dunque tecnicamente percorribile; a tal fine l'impresa deve essere in condizione concreta di attuare il progetto di ricerca attraverso mezzi e risorse proprie o acquisite da terzi;
- deve essere prospettata la ragionevole possibilità di recuperare i costi di ricerca attraverso lo sviluppo delle attività di impresa (e pertanto mediante la redditività futura).

Tale classificazione dei costi di ricerca valeva in sostanza a riproporre la connessione concettuale con il concetto di innovazione: l'identificazione del perimetro della ricerca (nelle tre forme della ricerca di base, della ricerca applicata e dello sviluppo) e la correlazione con il processo/prodotto indicavano chiaramente come l'innovazione costituisse la base logica per il riconoscimento delle attività di ricerca.

Va poi ricordato che i costi di ricerca sono trattati anche nell'ambito del principio IAS 38 (che, come noto, concerne le attività immateriali); in particolare, nelle definizioni iniziali si stabilisce che *«la ricerca è un'indagine originale e pianificata intrapresa con la prospettiva di conseguire nuove conoscenze e scoperte, scientifiche e tecniche»*; lo sviluppo è qualificato come *«l'applicazione dei risultati della ricerca o di altre conoscenze ad un piano o a un progetto per la produzione di materiali, dispositivi, processi, sistemi o servizi, nuovi o sostanzialmente migliorati, prima dell'inizio della produzione commerciale o dell'utilizzazione»*. Anche in tale ambito, la nozione di ricerca viene riportata tipicamente alla innovazione delle conoscenze di partenza, mentre lo sviluppo è individuato in relazione all'area delle applicazioni successive alla fase della ricerca. In sostanza, si ripropone il medesimo schema classificatorio rilevato nell'OIC 24.

Appare peraltro significativa l'esemplificazione operata dal medesimo principio IAS 38 delle attività di ricerca e di sviluppo poiché vale a confermare la ricognizione concettuale operata in precedenza della nozione di ricerca rispetto al concetto di innovazione.

### 10. *Indeterminatezza a priori delle attività di ricerca*

È il caso di precisare che l'individuazione delle attività di ricerca svolte da un'impresa non sembra agevolmente predeterminabile *a priori*, poiché risente di una inevitabile aleatorietà dei risultati prodotti dalla ricerca stessa.

Infatti, la ricerca parte da un progetto che mira a verificare la possibile innovazione rispetto alla piattaforma delle conoscenze esistenti, spesso sulla base di un'intuizione di partenza; il risultato innovativo è del tutto aleatorio e non prevedibile al momento dell'avvio della ricerca, poiché dipende dalla capacità e tenacia dei ricercatori e (sovente) dalla fortuna dei processi di ricerca.

A tal riguardo, va osservato che secondo la dottrina aziendalistica i costi di ricerca sono caratterizzati da un elevato grado di aleatorietà e condizionati da valutazioni spesso soggettive dell'impresa, poiché la ricerca è comunque legata ad una tipologia di beni o servizi specifici a seconda del mercato di riferimento.

In particolare, la realizzabilità del progetto di ricerca, che comprende anche la previsione di una potenziale utilità pluriennale, rappresenta l'elemento più complesso da definire per l'impresa al momento dell'avvio del progetto di ricerca, considerando che il progetto stesso potrebbe concludersi sia con un successo (progetto realizzabile) ovvero con un insuccesso (progetto non realizzabile)<sup>28</sup>.

Pertanto, la realizzabilità del progetto è, di regola, frutto di un processo di stima altamente soggettivo e assai raramente l'azienda è in grado di stabilire preventivamente l'assoluta (e perfino la probabile) certezza di successo<sup>29</sup>.

---

<sup>28</sup> Ed invero, spesso la determinazione della realizzabilità di un progetto non è possibile nelle fasi iniziali di lancio del progetto stesso. In altri casi, un progetto originariamente definito realizzabile non si dimostra tale successivamente. Al contrario, è possibile che un progetto avviato, ancorché l'impresa nutrisse dubbi circa la sua realizzabilità, si dimostri successivamente perfettamente attuabile.

<sup>29</sup> Oltre ai fattori interni all'azienda, che possono condizionare il successo del progetto, vi sono poi fattori esterni di varia natura che possono esercitare ulteriori elementi di condizionamento circa i risultati della ricerca (ad esempio, le attività svolte dalla concorrenza in progetti simili, lo sviluppo esterno all'impresa di nuove tecno-

Questa impostazione è confermata dal Manuale di Frascati, ove l'aleatorietà è uno dei cinque criteri identificativi della ricerca atteso che il progetto sviluppato dall'impresa prevede costi, tempistiche ed obiettivi intrinsecamente «*incerti*» per definizione<sup>30</sup>.

L'Amministrazione finanziaria, dapprima a mezzo della Circolare n. 59990 del 9 febbraio 2018 ed in seguito ad opera della Risoluzione n. 40/E del 2 aprile 2019, si è allineata alle indicazioni fornite dal Manuale di Frascati sul tema ed ha specificato che il requisito dell'incertezza è da reputarsi parte integrante della nozione di ricerca rilevante ai fini fiscali giacché il «*rischio di insuccesso tecnico*» ed il «*rischio finanziario*» sono indici di una attività inventiva posta in essere dall'operatore economico.

Di converso, l'assenza di rischi è da ricollegare allo svolgimento di implementazioni ed aggiornamenti seriali od ordinari e si colloca nell'area delle c.d. *updating activities*, chiaramente esterne a quella della ricerca.

Il carattere dell'incertezza, intrinseco alla nozione di ricerca, pone evidentemente problemi per l'impresa che voglia *ex ante* quantificare le spese da sostenere per la realizzazione del progetto.

La fattibilità tecnica dell'innovazione relativo al prodotto o al processo può essere comunque valutata su base probabilistica attraverso argomentazioni, tecniche ed economiche, adeguate.

In tal caso se l'impresa dimostra che intende produrre e commercializzare il prodotto nuovo o utilizzare il processo innovativo, allora è ragionevolmente riconoscibile la potenziale utilità pluriennale del progetto di ricerca (che, nella disciplina previ-

---

logie, l'effetto delle tendenze del mercato nel privilegiare certi prodotti a discapito di altri, le decisioni di carattere politico, ecc.).

<sup>30</sup> Il Manuale di Frascati specifica che l'elemento della aleatorietà della ricerca è un elemento essenziale per distinguere tale attività da mere modifiche routinarie o aggiornamenti che, evidentemente, non presentano profili di incertezza in quanto intervengono su di una attività inventiva che è già giunta a compimento. Il Manuale chiarisce infatti che «*Per la ricerca e lo sviluppo in generale, vi è incertezza sui costi o sul tempo necessari per raggiungere i risultati attesi, nonché addirittura sul raggiungimento degli obiettivi. Ad esempio, l'incertezza è un criterio chiave per distinguere tra la produzione di prototipi di R&S (modelli utilizzati per testare concetti tecnici e tecnologie ad alto rischio di insuccesso, in termini di applicabilità) e quella di prototipi non R&S (unità di riproduzione utilizzate per ottenere certificazioni tecniche o giuridiche)*».

gente del principio OIC 24, costituiva peraltro condizione indispensabile per la capitalizzazione dei costi).

Ne consegue l'esigenza logica per la corretta identificazione dei costi di ricerca di valutare prognosticamente i risultati della ricerca attraverso un percorso che metta in condizione l'impresa di apprezzare il contenuto innovativo dei potenziali risultati della ricerca stessa e la concreta probabilità di ottenere benefici pluriannuali dai risultati del progetto.

Tale apprezzamento lascia ampia discrezionalità all'organo amministrativo dell'impresa, non sussistendo parametri stabili e sicuri che consentano di prevedere *ex ante* le probabilità di condurre a compimento un progetto di ricerca o di sviluppare un'idea.

Appare peraltro opportuno che i ricavi anche indiretti che l'azienda prevede di realizzare dal progetto di ricerca siano almeno sufficienti a coprire i costi sostenuti per la fase di studio, dopo aver dedotto gli ulteriori costi di sviluppo, i relativi costi di produzione e i costi di vendita direttamente sostenuti per commercializzare il prodotto<sup>31</sup>.

#### 11. *La ricerca rilevante ai fini fiscali come «procedura tipizzata»*

La correlazione della nozione di ricerca rispetto al concetto di innovazione fornisce, come detto ripetutamente, la base logica per la determinazione delle attività di impresa ascrivibili alla categoria della ricerca agevolabile ai fini fiscali.

D'altronde, non è sempre agevole individuare in concreto quali attività siano effettivamente qualificabili come rientranti nell'ambito della ricerca stante l'indeterminatezza *a priori* di tale categoria (per le ragioni esposte in precedenza).

---

<sup>31</sup> Il principio Oic n. 24 ha affermato che anche tale valutazione è di carattere estremamente soggettivo e aleatorio; una valutazione di tale genere sottintende una profonda conoscenza del settore industriale e del mercato in cui l'azienda opera, nonché, spesso, la conoscenza di eventuali trattative che l'azienda sta svolgendo per rendere in futuro possibile la collocazione di un prodotto (il risultato del progetto) non ancora esistente e disponibile.

Su tale passaggio vedi il documento del Consiglio Nazionale dei Dottori commercialisti ed Esperti contabili «OIC 24: immobilizzazioni immateriali», Roma, luglio 2015, 5.



Ne consegue una ineliminabile opinabilità della categoria giuridica riferibile alle attività di ricerca, tale da produrre un'elevata imprevedibilità rispetto alla spettanza delle agevolazioni fiscali e che può essere superata solo attraverso l'adozione di un corredo documentale adeguato, in grado di illustrare nel dettaglio il contenuto creativo ed innovativo delle attività di ricerca espletate.

Il Manuale di Frascati, su questo profilo, richiede che l'attività di ricerca sia puntualmente rendicontata e registrata in appositi documenti tecnici, finalizzati a rappresentare le conoscenze di partenza, le attività svolte, le difficoltà riscontrate ed i risultati conseguiti sia per un diretto utilizzo interno di tali dati da parte dell'impresa che per una potenziale trasferibilità degli stessi a soggetti terzi<sup>32</sup>.

In ambito domestico, sul punto, sembra emergere una prospettiva affine a quella delineata nella predetta normativa di *soft law*: la ricerca può essere individuata in relazione all'insieme di attività che rispettano gli elementi procedurali previsti dalla normativa fiscale.

In specie, con riguardo alla disciplina del credito d'imposta in ricerca e sviluppo di cui al D.l. 23 dicembre 2013, n. 145, come successivamente modificata ed integrata (c.d. «Bonus ricerca»), il legislatore ha introdotto rigorosi adempimenti formali, stabilendo che l'attività di ricerca debba essere inquadrata in una apposita relazione, predisposta dall'organo amministrativo dell'impresa, che contenga i seguenti elementi<sup>33</sup>:

---

<sup>32</sup> Nel Manuale di Frascati si legge che «*La ricerca e lo sviluppo sono attività formali svolte sistematicamente. In questo contesto, "sistematico" significa che la ricerca e lo sviluppo sono condotti in modo pianificato, con registrazioni sia del processo seguito che dei risultati. Per verificare ciò, occorre individuare lo scopo del progetto di R&S e le fonti di finanziamento per le attività di R&S svolte. La disponibilità di tali registrazioni è coerente con un progetto di ricerca e sviluppo volto a soddisfare esigenze specifiche e dotato di risorse umane e finanziarie proprie.*

<sup>33</sup> Si vedano anche le modifiche normative apportate alla disciplina del Bonus ricerca dall'articolo 1, comma 35, della L. 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di Stabilità 2015), che ha sostituito l'articolo 3 del D.l. 23 dicembre 2013, n. 145 (convertito, con modificazioni, dalla L. 21 febbraio 2014, n. 9, noto come «decreto Destinazione Italia») e la Circ. Agenzia Entrate 16.3.2016 n. 5/E, 64 ss.

*i.* il contenuto e la tipologia delle attività di ricerca (e quindi anche gli obiettivi dell'innovazione perseguiti dall'impresa) devono essere chiaramente individuati;

*ii.* le tipologie di investimenti ammissibili (e cioè i costi sostenuti per acquisire le risorse occorrenti per lo svolgimento delle attività di ricerca) devono essere puntualmente descritte;

*iii.* i costi sostenuti per la ricerca devono essere rendicontati in modo specifico, sia con riferimento a quelli riferibili a risorse esterne, sia a quelli riconducibili ad attività prodotte con risorse interne;

*iv.* sottoscrizione, in caso di attività svolte direttamente dall'impresa, del responsabile aziendale delle attività di ricerca e sviluppo o del responsabile del singolo progetto o sub-progetto e controfirma dal rappresentante legale dell'impresa ai sensi del testo unico delle disposizioni legislative regolamentari in materia di documentazione amministrativa di cui al D.P.R. n. 445/2000;

*v.* certificazione dal collegio sindacale o di un revisore dei conti al fine di attestare la «regolarità formale della documentazione contabile» e «l'effettività dei costi sostenuti»<sup>34</sup>;

*vi.* la relazione e la documentazione contabile, utile a dimostrare l'ammissibilità delle agevolazioni, devono essere conservate ed esibite unitamente al bilancio<sup>35</sup>.

---

<sup>34</sup> La Legge di Bilancio 2019, art. 1 comma 70, ha introdotto il nuovo comma 6-*bis* del D.l. n. 145/2013 in relazione all'obbligo di certificazione delle spese rilevanti ai fini della fruizione del credito d'imposta, introducendo una disciplina più stringente. In particolare, sono state introdotte le seguenti novità: *i*) l'obbligo di certificazione, sino ad ora previsto per le sole imprese non soggette per legge al controllo legale dei conti, è stato esteso a tutti i soggetti beneficiari e quindi anche per le imprese con bilancio certificato; *ii*) per le imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti, la certificazione deve essere rilasciata esclusivamente da un revisore legale dei conti o da una società di revisione legale dei conti (iscritti nella sezione A del registro dei revisori legali, di cui all'articolo 8 del D.lgs. n. 39/2010) e non più, quindi, da un soggetto legittimato ad apporre visto di conformità rispetto alle dichiarazioni fiscali; *iii*) la fruizione del credito d'imposta è subordinata all'avvenuta certificazione delle spese. In particolare, viene previsto che l'utilizzo in compensazione del credito maturato in un determinato periodo agevolabile non potrà iniziare (a decorrere dal successivo) se non a partire dalla data in cui viene adempiuto l'obbligo di certificazione.

<sup>35</sup> Va precisato, a tal riguardo, che per espressa previsione normativa (art. 3 comma 10 del D.l. n. 145/2013 nonché art. 7 comma 1 del D.M. 27.5.2015) la rela-

Si rappresenta che la Legge di Bilancio 2020 ha introdotto altresì un obbligo di comunicazione della ricerca svolta e degli investimenti effettuati al Ministero dello Sviluppo Economico al fine di consentire all'Amministrazione finanziaria, a partire dal periodo d'imposta successivo al 31° dicembre 2019, un attento monitoraggio dell'andamento, della diffusione e dell'efficacia delle misure agevolative.

In buona sostanza, l'attività di ricerca è oggetto di una ricostruzione analitica da effettuare a cura dell'impresa secondo una procedura definita in base alla disciplina fiscale; così l'individuazione concreta dell'attività di ricerca sembra essere desunta essenzialmente dal rispetto della menzionata procedura.

L'antidoto giuridico alla indeterminatezza *a priori* della ricerca si può così riscontrare, sul piano internazionale, nella stesura di un apposito dossier documentale che illustri le modalità ed il contenuto della ricerca e, in ambito nazionale, nella adesione alla procedura normativa da parte dell'impresa, che consente di dare una forma riconoscibile alle attività di ricerca secondo un modello rilevante ai fini fiscali.

## 12. *I parametri oggettivi di riconoscimento della ricerca*

L'attività di ricerca è peraltro più agevolmente individuabile attraverso una ricostruzione *a posteriori*, sulla base di alcuni elementi oggettivi idonei a dimostrare le esternalità positive prodotte dall'innovazione introdotta nell'impresa<sup>36</sup>.

---

zione certificata «*deve essere allegata al bilancio*». Tale allegazione va intesa come adempimento richiesto da esigenze di trasparenza e documentazione, proprio nella logica di una procedura tipizzata. Tali obblighi documentali sono stati ribaditi anche dalle ultime modifiche intervenute in tema di credito d'imposta in ricerca e sviluppo ad opera delle Legge di Bilancio 2020 in forza dei quali le imprese beneficiarie dell'agevolazione hanno il dovere di redigere e conservare una relazione tecnica che illustri le finalità, i contenuti e i risultati delle attività ammissibili svolte in ciascun periodo d'imposta in relazione ai progetti realizzati.

<sup>36</sup> In particolare, nella Comunicazione della Commissione del 27.6.2014, n. 2014/C 198/01 (in cui, come detto in precedenza, viene fornito il quadro comunitario delle attività di ricerca e sviluppo agevolabili) si fa riferimento alle «esternalità positive / ricadute di conoscenza» come elementi materiali di riconoscibilità concreta dell'atti-

Innanzitutto, la ricerca può essere identificata in base ai risultati ottenuti dall'impresa che possono consistere in:

*a.* beni immateriali tutelati da privative industriali (brevetti industriali, software tutelato dal diritto d'autore etc.)<sup>37</sup>;

*b.* ricerche scientifiche pubblicate che valgono ad incrementare il patrimonio di conoscenze generali, nonché la reputazione dell'impresa;

*c.* *know how* dell'impresa (ad es. espressi da manuali d'uso, a diffusione interna aziendale) volto a formalizzare i nuovi processi produttivi e l'utilizzo di tecnologie innovative<sup>38</sup>.

In questi casi sono rinvenibili elementi oggettivi che valgono a consentire il riscontro, *a posteriori*, dei risultati della ricerca e quindi l'effettivo beneficio ritratto dall'impresa per l'attività di ricerca e/o sviluppo.

In sostanza, in questi casi è possibile desumere in un momento logicamente successivo all'avvio dell'attività di ricerca la portata innovativa del progetto perseguito dall'impresa sulla base dei risultati effettivamente ottenuti.

In particolare, la produzione di beni immateriali tutelati dalle privative industriali sembra costituire proprio la finalità

---

vità di ricerca e sviluppo, precisandosi che le agevolazioni «*possono contribuire alla realizzazione di progetti [di innovazione e ricerca] che apportano un beneficio generale alla collettività o all'economia e che altrimenti non sarebbero attuati*» (par. 4.2.1., capoverso n. 49).

<sup>37</sup> L'art. 6 del D.M. del 30.7.2015 precisa che nella nozione di bene immateriale vanno considerati i brevetti concessi o in corso di concessione, i software protetti dal diritto d'autore, i brevetti per modelli di utilità, le invenzioni biotecnologiche e i relativi certificati complementari di protezione, brevetti e certificati per varietà vegetali, le topografie di prodotti e semiconduttori. Vedi sul punto Circ. Ag. Entrate 7.4.2016, n. 11/E, par. 4.

<sup>38</sup> Nella disciplina della *patent box*, ed in specie nell'art. 6 del D.M. 30.7.2016, è precisato che tra i beni immateriali vanno espressamente considerate le informazioni aziendali ed esperienze tecnico-industriali, comprese quelle commerciali o scientifiche proteggibili come informazioni segrete, giuridicamente tutelabili.

Nella Circ. Agenzia Entrate 7.4.2016 n. 11/E, par. 4.1.5, si precisa che il rilievo del *know how* ai fini fiscali dipende dalla presenza di alcuni requisiti – e precisamente dalla utilizzabilità ai fini aziendali, dalla misurabilità e, soprattutto, dalla segretezza – che vanno attestati dall'impresa attraverso una dichiarazione sostitutiva di atto notorio (c.d. autocertificazione).

principale della disciplina agevolativa fiscale<sup>39</sup>, poiché vale ad incentivare la generazione di attività patrimoniali idonee ad aumentare la competitività del sistema produttivo delle imprese nazionali<sup>40</sup>. Se ne può dedurre così che la produzione di beni tutelati da privative industriali da parte dell'impresa a seguito dei progetti innovativi vale di per sé a dimostrare la riconoscibilità di un'attività di ricerca e sviluppo ammessa ad accedere alle agevolazioni tributarie<sup>41</sup>.

Il Manuale di Frascati, invero, individua nella trasferibilità della ricerca a terzi un ulteriore elemento strutturale delle c.d. *research & development activities* atteso che la ricerca, per sua natura, è destinata alla diffusione presso un pubblico più vasto ed eterogeneo.

Il testo elaborato dall'OCSE precisa infatti che lo scopo della ricerca è l'aumento del patrimonio di conoscenze esistenti, con la conseguenza che i risultati conseguiti all'esito di un processo innovativo non possono rimanere taciti in quanto essi, e le conoscenze associate, rischierebbero di andare perduti<sup>42</sup>.

<sup>39</sup> Vedi in tal senso la Relazione illustrativa al Decreto sulla *patent box* del 30.7.2015 in cui viene chiaramente individuata la connessione tra *intangible properties* e attività di ricerca e sviluppo. Nel medesimo indirizzo vedi la Circ. Agenza Entrate 7.4.2016 n. 11/E, par. 2, laddove rileva il ruolo centrale dei beni intangibili nella creazione del valore aggiunto nell'attuale configurazione del sistema produttivo. In argomento cfr. MICELI, *Patent box: ratio legis, disciplina, possibili profili abusivi*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, I, 3 ss.

<sup>40</sup> Si può rilevare come anche nella sensibilità comunitaria gli *outputs* della ricerca valgono ad indicare la sussistenza di una effettiva innovazione nelle attività di impresa: «*patent statistics are increasingly used in various ways as indicators of the output of invention activities*»; Commissione UE, *Oslo Manual*, Bruxelles 2005, 12.

D'altro lato, anche nella disciplina delle *start up* innovative (D.l. n. 179/2012) e delle PMI innovative (D.l. n. 3/2015) tra i parametri di ammissibilità è prevista espressamente la titolarità di una privativa industriale (brevetto o copyright per software); ciò vale a confermare la relazione stretta che intercorre nella visione ordinamentale tra privative industriali ed attività di ricerca.

<sup>41</sup> In tal senso, nella Comunicazione della Commissione del 27.6.2014, n. 2014/C 198/01 si precisa che un ruolo decisivo rispetto all'incremento delle conoscenze derivante dall'innovazione è riferibile ai brevetti (par. 4.2.1., capoverso n. 49) ed alla protezione dei diritti di proprietà intellettuale (par. 4.2.2. capoverso n. 51).

<sup>42</sup> A tal proposito, il Manuale di Frascati chiarisce che l'eventuale riservatezza mantenuta dalle imprese in ordine alle conoscenze ottenute per il completamento di

Nella medesima prospettiva, anche altri elementi oggettivi possono consentire di rinvenire la sussistenza di progetti di ricerca a contenuto innovativo da parte dell'impresa quali ad es.:

– l'iscrizione dell'impresa alle sezioni speciali delle *start up* innovative o delle PMI innovative (nel registro delle imprese), poiché tale iscrizione comporta una verifica preventiva e periodica del possesso dei requisiti di legge che indicano lo svolgimento stabile di attività di ricerca;

– l'ottenimento di finanziamenti pubblici alle attività di ricerca, poiché è richiesta una valutazione preventiva della portata innovativa dei progetti di ricerca ammessi al finanziamento;

– il conseguimento di premi o altri riconoscimenti ufficiali da parte di autorità pubbliche o private in ordine allo svolgimento di attività di ricerca o comunque alla portata innovativa dei prodotti o processi dell'attività di impresa.

Anche in questo caso sussistono elementi oggettivi che possono dimostrare l'attitudine alla ricerca ed alla innovazione da parte dell'impresa e che quindi possono essere valutati come elementi utili al riconoscimento in concreto delle attività di ricerca nello svolgimento delle attività imprenditoriali.

### 13. *La congruità dell'attività di ricerca*

La ricerca va peraltro misurata anche sul piano quantitativo per valutarne la congruità rispetto all'attività d'impresa.

Ed invero, l'entità delle spese sostenute per l'attività di ricerca deve risultare congrua rispetto alla dimensione dell'attività di impresa per non apparire irragionevole ed antieconomica secondo gli usuali parametri previsti dalla disciplina del reddito di impresa<sup>43</sup>.

---

un progetto di ricerca (c.d. segreto industriale) non risulta ostativa al riconoscimento del carattere di trasferibilità giacché quest'ultima deve essere intesa in via potenziale, ossia in relazione alla possibilità futura ed eventuale di destinare la ricerca ad una diffusione esterna ai confini dell'impresa.

<sup>43</sup> È noto, infatti, che secondo una tendenza ricostruttiva ormai consolidata i costi che appaiono anti-economici rispetto alla dimensione dell'attività imprenditoriale

Così l'attività di ricerca deve impegnare risorse, interne ed esterne rispetto all'azienda, in misura ragionevole rispetto alla portata economica dell'impresa e del settore di mercato di riferimento.

A tal riguardo, si può assumere un parametro di giudizio proveniente dalla stessa legislazione interna: infatti, con riferimento alla disciplina delle PMI innovative (D.l. n. 3/2015) è previsto espressamente che tra i requisiti occorrenti per l'iscrizione nelle apposite sezioni del registro delle imprese rientra il sostenimento di spese per la ricerca in misura non inferiore al 3% del fatturato (ovvero del complesso dei costi se di entità superiore al fatturato); mentre nella disciplina delle *start up* innovative tale limite è addirittura elevato al 15% del fatturato (ovvero del complesso dei costi).

Poiché il carattere di impresa tecnologica è riferito in via ordinaria (e cioè per le PMI che svolgono la propria attività non nella fase di *start up*) ai soggetti che spendono in costi di ricerca almeno il 3% del volume della produzione, tale importo può essere considerato pertanto come un parametro normativo (una sorta di *benchmark* legislativo) dell'attività di ricerca<sup>44</sup>.

Naturalmente, tale indicazione ha un valore puramente orientativo, lasciando intendere che anche volumi di spesa superiori per i costi di ricerca possono essere ammissibili, soprattutto laddove la ricerca e gli obiettivi di innovazione sono richiesti da particolari settori di mercato ad elevata vocazione tecnologica oppure vengono imposti da un ambito concorrenziale con consistente sollecitazione.

In ogni caso, è da ritenere che le imprese che destinano un ammontare di spese per le attività di ricerca fino al 3% del fattu-

---

vengono giudicati privi del requisito dell'inerenza e quindi non deducibili ai fini del calcolo del reddito di impresa. Su questo tema cfr. CROVATO, LUPI, *Il reddito d'impresa*, Milano, 2002, 88 ss.; BEGHIN, *Il reddito d'impresa*, Torino, 2014, 56 ss.

<sup>44</sup> Va osservato che nella Comunicazione della Commissione del 27.6.2014, n. 2014/C 198/01 è richiamato l'obiettivo generale del 3% del PIL dedicato agli investimenti in ricerca e sviluppo come obiettivo generale dell'Unione europea. Se ne può dedurre che tale livello di investimento (pari al 3%) costituisce un parametro di riferimento anche a livello macro-economico (perlomeno in ambito comunitario).

rato sono da ritenere rientranti in una misura ragionevole e congrua rispetto alla dimensione della propria attività di impresa.

#### 14. *Il beneficiario della attività di ricerca*

Rimane da comprendere se l'attività di ricerca, per essere considerata tale, richieda necessariamente l'individuazione di un soggetto beneficiario.

A questo proposito, si evidenzia che le fonti sovranazionali di *soft law* (il Manuale di Frascati in particolare) non prevedono che l'attività di ricerca debba essere indirizzata ad un beneficiario specifico, determinato o determinabile sin dall'inizio.

La ricerca, secondo la definizione resa dal predetto Manuale (al Capitolo I) identifica un lavoro creativo e sistematico intrapreso al fine di aumentare il patrimonio di conoscenze – compresa la conoscenza dell'umanità, della cultura e la società – ed escogitare nuove applicazioni della conoscenza disponibile. Ne consegue che il primo e principale beneficiario della ricerca è sempre rappresentato dalla collettività nel suo insieme, quale soggetto indeterminato, che gode, in via mediata, del progresso scientifico raggiunto in un dato settore.

Addirittura, nella ricerca di base, che rappresenta una delle tre tipologie di ricerca, il beneficiario è destinato a rimanere sempre indeterminato giacché essa è ontologicamente preordinata ad ampliare la conoscenza umana della realtà fenomenica, senza che vi sia alcuna successiva applicazione pratica delle maggiori conoscenze acquisite.

Nella ricerca applicata e nello sviluppo sperimentale, volte rispettivamente al superamento dello stato dell'arte per la risoluzione di una problematica oggettiva ovvero alla elaborazione di nuovi prodotti o processi, sebbene il beneficiario coincida spesso con il soggetto che esegue la ricerca o che la commissiona, quest'ultimo può nondimeno essere indeterminato.

Ciò è reso evidente, ad esempio, dalle ipotesi in cui la ricerca applicata e lo sviluppo sperimentale siano attuate al solo scopo di garantire una successiva diffusione del risultato finale



della ricerca presso un pubblico generico, costituito ad esempio dalla comunità accademica ovvero dai ricercatori di una data disciplina scientifica.

Si ricorda infatti che il Manuale di Frascati (al par. 2.20) prevede che la ricerca debba essere sempre potenzialmente «trasferibile» ma non correla tale presupposto alla presenza di un beneficiario determinato, essendo sufficiente che essa, in astratto, sia trasferibile ad un pubblico indefinito di destinatari.

Pertanto, secondo quanto suggerito dal Manuale di Frascati, la ricerca esiste ed è tale anche prescindendo dalla presenza di un beneficiario determinato, il quale può essere soggettivamente inespresso e coincidere con la collettività generale dei consociati.

La medesima impostazione è stata mutuata dalla disciplina agevolativa italiana del credito d'imposta in ricerca e sviluppo.

Invero, in tale ambito, risultano destinatarie dell'agevolazione 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, lasciando in una condizione di sostanziale irrilevanza giuridica il soggetto che risulti beneficiario dell'attività di ricerca.

Il diritto al credito matura in relazione alla titolarità degli investimenti effettuati e non di certo in relazione al conseguimento dei benefici prodotti dalla ricerca.

Quanto sin qui rappresentato appare confermato anche per la ricerca che viene svolta all'interno dei gruppi di società ovvero delle reti d'impresa.

Il Manuale di Frascati (al Capitolo 4, par. 32) evidenzia che, sebbene la ricerca infragruppo sia sovente destinata ad apportare benefici ad una o più società del gruppo, tuttavia il soggetto titolare della ricerca e degli investimenti rimane sempre l'impresa che materialmente espleta le attività di *research and development*.

Le società del gruppo che non eseguono alcuna fase della ricerca ma che sono destinatarie degli effetti di questa attività, possono acquisire co-titolarità della ricerca ove abbiano contribuito con dei finanziamenti ovvero abbiano subito, in tutto od in

parte, il ribaltamento contabile dei costi sostenuti dalla impresa correlata.

Nella logica del Manuale di Frascati, pertanto, il beneficiario della ricerca infragruppo assume rilievo solo in relazione ad un eventuale supporto finanziario che viene reso in favore del titolare degli investimenti e non scaturisce dalla percezione dei benefici prodotti dalla ricerca.

Anche nella disciplina agevolativa domestica, i documenti di prassi dell'Amministrazione finanziaria chiariscono che la titolarità della ricerca svolta all'interno di un gruppo societario ovvero di una rete d'impresе dipende sempre dal sostenimento, diretto o indiretto, di costi, essendo irrilevante la mera fruizione degli effetti prodotti della ricerca<sup>45</sup>.

Affinché una impresa associata possa accedere alla agevolazione fiscale è necessario che la capogruppo o l'eventuale «capofila», che materialmente esegue le varie fasi della ricerca, abbia dapprima concluso un accordo che la investa della facoltà di eseguire una o più fasi della ricerca per conto delle altre imprese associate e che, successivamente, ribalti i costi ed i ricavi ai partecipanti per conto dei quali ha agito, emettendo o ricevendo fatture per la quota parte del prezzo riferibile alle altre imprese.

In definitiva, ne consegue che anche in tale caso la sussistenza della ricerca e la titolarità della stessa prescindono dalla esistenza e dalla determinabilità di un soggetto beneficiario, il quale potrà accedere al credito e divenire co-titolare della ricerca solo ove abbia apportato un contributo finanziario, debitamente fatturato e documentato.

#### 15. *Vari modelli di determinazione del beneficio tributario nelle fattispecie di agevolazione alla ricerca.*

La disciplina delle diverse agevolazioni tributarie stabilite per incentivare la ricerca delle imprese si presenta variegata quanto ai criteri di determinazione del beneficio fiscale ed ispirata a differenti modelli procedurali. In particolare:

---

<sup>45</sup> Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 5/E del 16 marzo 2016, 9.

*i.* nella *patent box* (di cui all'articolo 1, commi da 37 a 45, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 e successive modificazioni) la determinazione della base imponibile oggetto della detassazione avviene sulla base del contributo economico apportato da un *intangible property* (brevetto, disegno industriale, etc.) al reddito di impresa. La procedura per la fruizione del beneficio fiscale è complessa ed è stata oggetto di numerose modifiche legislative; la normativa vigente prevede, in alternativa tra loro, l'opzione per la determinazione diretta del reddito agevolabile (c.d. procedura in autoliquidazione) ovvero l'attivazione di una procedura di *ruling* da parte del contribuente mediante l'instaurazione di un confronto con l'Amministrazione finanziaria<sup>46</sup>. Inoltre, subito dopo l'individuazione del contributo economico (e quindi dei ricavi riferibili al bene immateriale), il contribuente deve determinare il reddito agevolato mediante la contrapposizione dei ricavi agevolati con i costi riferibili alla gestione del bene immateriale;

*ii.* nel credito d'imposta in ricerca e sviluppo (c.d. Bonus ricerca) il contribuente deve individuare i costi dell'attività di ricerca secondo le indicazioni normative e in base alle risultanze documentali in apposita rendicontazione; al momento della predisposizione di una relazione certificata il contribuente matura

---

<sup>46</sup> Il c.d. decreto Crescita (D.l. n. 34 del 2019), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 30 aprile 2019 è intervenuto sulla disciplina della *patent box* con l'obiettivo di semplificare le procedure di fruizione del regime agevolativo. Il menzionato decreto prevede, all'art. 4, che i soggetti titolari di redditi d'impresa, anche nel caso di utilizzo diretto degli intangibili, possano beneficiare dell'agevolazione e determinare il reddito agevolabile direttamente in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi, in alternativa alla sola procedura previgente che prevedeva, invece, la presentazione di un'apposita istanza all'Agenzia delle Entrate e un successivo confronto con l'Amministrazione Finanziaria sulla determinazione dell'ammontare dell'agevolazione (c.d. procedura di *ruling*). Allo stato attuale, pertanto, è ammessa la facoltà di determinare e dichiarare il reddito agevolabile in via diretta, indicando le informazioni necessarie in idonea documentazione specificata da un provvedimento dell'Agenzia delle Entrate. La procedura diretta si applica a decorrere dal periodo d'imposta 2019 e i soggetti che la adottano sono tenuti ad indicare la variazione in diminuzione del reddito in tre quote annuali di pari importo nella dichiarazione dei redditi ed IRAP relativa al periodo d'imposta in cui viene esercitata l'opzione e nei due successivi.

immediatamente il diritto al credito di imposta che può quindi essere utilizzato in compensazione;

*iii.* infine, nell'iper-ammortamento l'impresa può determinare il beneficio tributario (consistente nell'incremento delle quote di ammortamento) mediante la valutazione dei costi riferibili all'acquisto di beni destinati alla digitalizzazione dei processi produttivi; tale determinazione avviene in sede di dichiarazione dei redditi, mediante una variazione in diminuzione rispetto al risultato del conto economico<sup>47</sup>.

Appare dunque evidente come i modelli procedimentali adottati nelle agevolazioni fiscali alla ricerca siano distinti: nella *patent box* vi è facoltà di utilizzare il meccanismo della determinazione preventiva della obbligazione tributaria attraverso il coinvolgimento diretto dell'Agenzia delle entrate con un proprio *ruling*, al fine di evitare eventuali future contestazioni in sede di accertamento; nelle altre due agevolazioni viene invece consentito il ricorso all'usuale tecnica della auto-liquidazione da parte del contribuente.

#### 16. *Il sindacato sull'esistenza di attività di ricerca.*

In tale contesto si pone il tema del sindacato da parte dell'autorità amministrativa in ordine al conseguimento del beneficio fiscale da parte delle imprese.

La prima valutazione di carattere preliminare riguarda l'esistenza di una attività di ricerca, in quanto condizione legale per il diritto alla agevolazione fiscale (in particolare per la *patent box* e per il bonus ricerca). Laddove, infatti, l'attività svolta dall'impresa non fosse riconducibile alla ricerca e/o allo sviluppo, verrebbe meno il presupposto di base per il godimento dei benefici tributari.

---

<sup>47</sup> Come si è avuto modo di precisare in precedenza, l'iper-ammortamento è previsto ai soli fini fiscali e quindi non è rilevato in sede di redazione del bilancio di esercizio. Pertanto l'impresa che utilizza tale beneficio fiscale dovrà rappresentarlo direttamente in dichiarazione dei redditi, apportando una variazione in diminuzione al conto economico.

Come si è avuto modo di osservare in precedenza, la nozione di ricerca presenta connotati non univoci (anche per l'assenza di una nozione legislativa) e sconta l'elevato rischio di una indeterminatezza *a priori*. Ne consegue, inevitabilmente, l'opinabilità della ricostruzione giuridica delle attività svolte dall'impresa rispetto ai parametri normativi della ricerca.

Si è peraltro prospettata una nozione della ricerca che va individuata in relazione ad una serie di parametri oggettivi che permettono la ricostruzione *a posteriori* dell'attività di ricerca e/o di sviluppo condotta dalle imprese, valorizzando i risultati raggiunti (gli *outputs* della ricerca) ed altri indizi dell'attitudine innovativa dell'azienda.

Inoltre, la ricerca rilevante ai fini fiscali è stata qualificata come una procedura tipizzata (dalla disciplina tributaria) in base alla quale le attività svolte dall'impresa possono essere adeguatamente configurate come tipologie della ricerca e/o dello sviluppo.

In questa prospettiva, il sindacato sull'esistenza di una attività di ricerca da parte degli uffici competenti andrà svolta essenzialmente sui sopra menzionati elementi e quindi potrà riguardare:

*i.* l'integrazione dei cinque criteri di individuazione della ricerca stabiliti dal Manuale di Frascati (novità, creatività, aleatorietà, sistematicità e trasferibilità);

*ii.* la riconoscibilità di parametri oggettivi che consentano la ricostruzione giuridica della ricerca *a posteriori* (brevetti, pubblicazioni scientifiche, etc.);

*iii.* la verifica della correttezza della formale procedura richiesta dalla disciplina tributaria per la configurazione della ricerca e/o dello sviluppo.

Ancorare il giudizio sull'esistenza dell'attività di ricerca a criteri ed elementi oggettivi ed al rispetto di una procedura tipizzata presenta infatti il vantaggio di garantire prevedibilità della disciplina normativa con conseguenti benefici in ordine alla certezza del diritto ed alla efficacia dell'azione amministrativa<sup>48</sup>.

---

<sup>48</sup> Sulla complessità del sindacato sui costi ed in generale sulle valutazioni operate nel reddito di impresa vedi CROVATO, LUPI, *Il reddito di impresa*, Milano, 2002, 91 ss.

In questo modo, l'attività di accertamento tributario sarà indirizzata verso elementi di analisi facilmente individuabili sul piano concreto e fattuale, ed altrettanto agevolmente dimostrabili quanto al materiale probatorio. Il contribuente, dal suo lato, potrà altresì predisporre un'adeguata documentazione per sostenere il proprio diritto all'agevolazione tributaria in relazione all'esistenza dell'attività di ricerca e/o di sviluppo.

#### 17. *Il sindacato sui criteri di determinazione del beneficio tributario*

Il sindacato sulle condotte tenute dai contribuenti attraverso l'utilizzazione delle agevolazioni fiscali alla ricerca può essere poi effettuato in ordine al rispetto dei criteri normativi stabiliti per la determinazione del beneficio tributario.

L'autorità amministrativa, nello svolgimento della funzione dell'accertamento tributario, può infatti contestare all'impresa la correttezza del calcolo della determinazione del beneficio tributario<sup>49</sup>. In tale prospettiva possono essere verificati dall'ufficio competente i dati utilizzati dal contribuente per l'individuazione degli investimenti occorrenti all'attività di ricerca, l'effettività delle spese sostenute, la natura dei fattori produttivi (e la corretta classificazione ai fini dell'agevolazione), il calcolo materiale del beneficio tributario<sup>50</sup>.

Si tratta di un sindacato sul dato di fatto che potrà essere svolto in maniera pervasiva quanto al bonus ricerca ed all'iperammortamento, ed in maniera più limitata per la *patent box*; mentre infatti per le prime due agevolazioni il contribuente procede da solo alla relativa determinazione in sede di auto-liquidazione del tributo (dandone atto in dichiarazione), per la *patent*

---

<sup>49</sup> Va ricordato a tal riguardo che il contribuente ha un onere di prova in ordine ai costi rilevanti ai fini del reddito di impresa (e quindi anche ai fattori adottati nel calcolo delle agevolazioni); cfr. CROVATO, LUPI, *Il reddito di impresa*, cit., 93.

<sup>50</sup> Si tratta cioè di elementi della fattispecie agevolativa di cui viene verificata la «certezza» e «l'obiettiva determinabilità» secondo i parametri stabiliti dall'art. 109 TUIR. In argomento vedi FANTOZZI, PAPARELLA, *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, Padova, 2014, 118 e 119.

*box*, nell'ipotesi in cui l'impresa scelga di non ricorrere alla auto-liquidazione ma di fare ricorso al *ruling*, diviene chiaramente marginale il rischio di un errore di determinazione dell'agevolazione fiscale<sup>51</sup>.

Naturalmente, in questa fase dell'accertamento tributario, l'ufficio potrà verificare anche il rispetto dei principi generali relativi ai costi rilevanti nel reddito d'impresa (e quindi l'osservanza del principio di inerenza, di competenza, di previa indicazione nel bilancio d'esercizio, etc.)<sup>52</sup>.

Anche la congruità delle spese di ricerca può essere oggetto di valutazione in sede di verifica tributaria, secondo il ricorrente parametro dell'anti-economicità (in base al quale, come noto, le spese incongrue in termini quantitativi rispetto al volume degli affari – e quindi anti-economiche – sono da ritenere non inerenti al reddito di impresa, e quindi non deducibili ai fini fiscali)<sup>53</sup>; come riferito in precedenza, è da ritenere applicabile a tal riguardo il parametro normativo stabilito nella legge sulle PMI innovative, secondo cui sono da ritenere congrue le spese che raggiungono «almeno» il 3% del volume della produzione (o, se maggiore, del totale dei costi).

Evidentemente, questa tipologia di controllo è diretta alla verifica di elementi specifici delle fattispecie di agevolazione, che dipendono dall'apprezzamento caso per caso dello svolgimento dell'attività di ricerca nell'ambito dell'impresa. Per tale ragione è evidenziato espressamente nella normativa<sup>54</sup> che l'impresa è te-

---

<sup>51</sup> La violazione nella determinazione del beneficio della *patent box* spettante a seguito del *ruling* si riduce essenzialmente all'ipotesi di una erronea applicazione dei parametri stabiliti nella procedura amministrativa.

<sup>52</sup> Si tratta di temi ben noti alla dottrina tributaria; *ex multis* cfr. TINELLI, *Il reddito d'impresa nel diritto tributario*, Milano, 1991, 187 ss.; FANTOZZI, PAPARELLA, *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, Padova, 2014, 107 ss.; BEGHIN, *Il reddito di impresa*, Torino, 2014, 17 ss.

<sup>53</sup> Vedi in argomento BEGHIN, *Atti gestionali anomali o antieconomici e prova dell'afferenza del costo all'impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, I, 413 ss.; ID., *Il reddito di impresa*, cit., 56 ss.; SCHIAVOLIN, *Comportamento antieconomico dell'imprenditore e potere di accertamento dell'amministrazione finanziaria*, in *Giur. imp.*, 2004, 245 ss.; CROVATO, LUPI, *Il reddito di impresa*, cit., 88 ss.

<sup>54</sup> Si intende fare riferimento alla disciplina del credito di imposta per ricerca e

nuta a predisporre e conservare documentazione rilevante che possa dimostrare la correttezza del calcolo del beneficio fiscale. Si tratta dunque di un onere documentale che assolve ad una funzione probatoria nell'interesse del contribuente<sup>55</sup>. A tal riguardo si è precisato che tale adempimento documentale va inteso in senso sostanziale e non formale, dovendosi fare riferimento alla capacità dimostrativa dell'impresa in ordine alle proprie attività di ricerca con qualsiasi mezzo documentale<sup>56</sup>.

#### 18. *Il recupero del beneficio fiscale non spettante.*

Qualora, a seguito dell'attività di accertamento tributario, venga accertata l'indebita utilizzazione del beneficio fiscale l'ufficio competente procede al recupero del relativo importo, previa applicazione di interessi e sanzioni.

Tale recupero viene effettuato specificamente mediante:

- a. l'emissione di un avviso di rettifica della dichiarazione dei redditi nel caso della *patent box* e dell'iper-ammortamento<sup>57</sup>;
- b. l'emanazione di un provvedimento di recupero del credito di imposta non spettante per il mancato rispetto delle condizioni normative<sup>58</sup>.

A fronte di tali provvedimenti, naturalmente, il contribuente potrà avviare i mezzi di tutela giurisdizionale dei propri diritti, essenzialmente attraverso il ricorso di fronte alle Commissioni tributarie, ovvero esperire i mezzi di definizione preventiva della

---

sviluppo laddove è espressamente previsto l'obbligo di conservazione della documentazione specifica occorrente per la determinazione del beneficio tributario.

<sup>55</sup> Gli adempimenti documentali richiesti all'impresa vanno a produrre una sorta di «certificazione tributaria» della correttezza della condotta fiscale al fine di permettere una adeguata verifica *ab externo* da parte degli uffici. Su tale passaggio logico cfr. FICARI, *Reddito d'impresa e programma imprenditoriale*, Padova, 2004, 176 ss.; CROVATO, LUPI, *Il reddito d'impresa*, cit., 11 ss.

<sup>56</sup> In tal senso chiaramente Circ. Assonime n. 11 del 7.4.2016, 49.

<sup>57</sup> Sulle caratteristiche di tale atto vedi PACE, *Le agevolazioni fiscali*, Torino, 2012, 71 ss.

<sup>58</sup> Cfr. in tal senso l'art. 3 comma 10 del D.L. n. 145/2013, ripreso poi dall'art. 8 del D.M. 27.5.2015. Sull'argomento cfr. PACE, *Le agevolazioni fiscali*, cit., 119 ss.

In argomento vedi Circ. Assonime n. 11 del 7.4.2016, 45.



pretesa tributaria (accertamento con adesione, conciliazione giudiziale, autotutela etc.)<sup>59</sup>.

Va ricordato che nel caso di recupero del credito di imposta per la ricerca in misura superiore all'importo di 50.000 €, che sia stato portato in compensazione dal contribuente, potrà trovare applicazione la disposizione penale dell'art. 10 *quater* del D.lgs. n. 74/2000<sup>60</sup>. Evidentemente, andrà effettuata a tal fine una accurata ricostruzione del quadro applicativo del beneficio da parte dell'impresa per evidenziare la «coscienza e volontà» dell'indebita utilizzazione del credito di imposta<sup>61</sup>.

---

<sup>59</sup> A fini di completezza, preme evidenziare che, con riferimento alla disciplina del credito d'imposta in ricerca e sviluppo, trovano applicazione le previsioni di cui al provvedimento 28 agosto 2018 n. 195385/E, mediante il quale l'Agenzia delle Entrate ha fornito le disposizioni attuative concernenti la sospensione in via preventiva dell'esecuzione delle deleghe di pagamento effettuate con modello F24 e contenenti compensazioni che presentano profili di rischio, al fine del controllo dell'utilizzo del credito d'imposta e, in particolare, anche del credito maturato per l'attività di ricerca e sviluppo effettuata.

Allo scopo di controllare tempestivamente l'utilizzo dei crediti in compensazione per i pagamenti di debiti iscritti a ruolo, l'Agenzia ha previsto che i modelli F24 siano presentati esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate. In caso contrario, la delega di pagamento sarà oggetto di rifiuto. Il documento di prassi sopra citato ha, altresì, previsto la procedura di sospensione da adottare nel caso in cui il credito sia a rischio o presenti profili di rischio. In primo luogo, il documento di prassi prevede che il contribuente che ha presentato modelli F24, con apposita ricevuta, attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, venga informato nel caso in cui la delega di pagamento è stata sospesa. La stessa ricevuta dovrà indicare la data di fine del periodo di sospensione che, in ogni caso, non potrà superare trenta giorni dalla data di invio del modello F24. Resta salva la possibilità che l'Amministrazione finanziaria effettui successivi controlli sulle compensazioni già effettuate. Ed invero, la procedura in esame tende unicamente ad individuare le deleghe di pagamento che appaiono maggiormente incerte, riservandosi la possibilità di effettuare ulteriori controlli. In secondo luogo, l'Amministrazione ha espressamente chiarito che, durante il periodo di sospensione, non viene effettuato l'addebito sul conto indicato nel file telematico dell'eventuale saldo positivo del modello F24 e può essere richiesto l'annullamento della delega di pagamento secondo le ordinarie procedure telematiche messe a disposizione dall'Agenzia delle Entrate. Tuttavia, qualora a seguito dei controlli effettuati, l'Ufficio verifichi che il credito non è stato utilizzato correttamente, i pagamenti e le compensazioni si considerano non effettuati.

<sup>60</sup> In generale sulla questione vedi PACE, *Le agevolazioni fiscali*, cit., 91 ss.

<sup>61</sup> Si tratta di un passaggio da considerare del tutto pacifico per i reati tributari. In argomento vedi CARACCIOLI, *Violazioni e sanzioni in materia tributaria. Violazioni penali*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 2000.

19. *L'inquadramento delle agevolazioni alla ricerca come strumenti che esprimono un favore dell'ordinamento fiscale verso le imprese.*

Le agevolazioni fiscali alla ricerca ed allo sviluppo delle imprese possono essere, in definitiva, considerate pacificamente come strumenti normativi diretti ad esprimere un orientamento di favore verso le imprese (ed in genere verso il sistema produttivo).

Invero, le principali misure agevolative introdotte dal legislatore italiano – e cioè la *patent box*, il bonus alla ricerca e l'iper-ammortamento – sono idonee a costituire benefici tributari, anche di elevata entità, nei confronti delle imprese che assumono una organizzazione aziendale connotata da innovazione tecnologica e che mostrano una propensione per l'acquisizione di nuove conoscenze nella definizione dei prodotti e/o dei processi produttivi.

Va peraltro segnalato che tale indirizzo di favore, espresso dalle agevolazioni qui esaminate, sembra allinearsi ad una tendenza generale dell'ordinamento fiscale a sostenere il sistema produttivo attraverso una tassazione preferenziale del reddito di impresa<sup>62</sup>.

È così espresso evidentemente il convincimento che l'ausilio al sistema produttivo costituisce una leva dello sviluppo economico del paese in quanto vale a favorire il rilancio della capacità industriale, dell'occupazione ed in definitiva del benessere collettivo.

### *Riferimenti bibliografici*

ARGINELLI, PEDACCINI, *Prime riflessioni sul regime italiano di patent box in chiave comparata ed alla luce dei lavori dell'OCSE in materia di contrasto alle pratiche fiscali dannose*, in *Riv. dir. trib.*, 2014, V, 60 s.

BAUMANN, *La società sotto assedio*, Oxford, 2002, trad. ital. Roma-Bari, 2005.

BAUMANN, *Vita liquida*, trad. ital. Roma-Bari, 2008.

BEGHIN, *Il reddito d'impresa*, Torino, 2014, 56 ss.

---

<sup>62</sup> In tal senso cfr. FANTOZZI, PAPARELLA, *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, Padova, 2014, 10.

- BEGHIN, *Atti gestionali anomali o antieconomici e prova dell'afferenza del costo all'impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, I, 413 ss.
- BRUSONI, E. CEFIS, L. ORSENIGO, *Innovate ore die? A critical review of the literature on Innovation and performances*, Milano, 2006.
- CARACCIOLI *Violazioni e sanzioni in materia tributaria. Violazioni penali*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 2000.
- CROVATO, *I principi IAS e i loro riflessi tributari*, in AA.Vv., *La fiscalità degli IAS*, a cura di F. CROVATO, Milano, 2011, 8 ss.
- CROVATO, LUPI, *Il reddito d'impresa*, Milano, 2002, 88 ss.
- FANTOZZI, PAPARELLA, *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, Padova, 2014, 118 ss.
- FICARI, *Reddito d'impresa e programma imprenditoriale*, Padova, 2004, 176 ss.
- FIORENTINO, *IAS e neutralità fiscale nell'esercizio dell'impresa*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, I, 833 ss.
- FRANCHINI STUFLER, *Il know-how e la tutela dei segreti d'impresa*, Torino, 2009.
- LEVIN, KLEVORICK, NELSON, WINTER, *Appropriating the returns from Industrial Research and Development*, in *Brooking papers Economic Activity*, 1987, 783 ss.
- GRANDINETTI, *Il principio di derivazione nell'IRES*, Padova, 2016.
- MASSA FELSANI, *Contributo all'analisi del know-how*, Milano, 1997.
- MELIS, *Pluralità di regimi contabili, diritto commercial e diritto tributario: l'esperienza italiana*, in *Rass. trib.*, 2008, 1639 ss.
- MICELI, *Patent box: ratio legis, disciplina, possibili profili abusivi*, in *Riv. dir. trib.*, 2017, I, 3 ss.
- SCHIAVOLIN, *Comportamento antieconomico dell'imprenditore e potere di accertamento dell'amministrazione finanziaria*, in *Giur. imp.*, 2004, 245 ss.
- SALVINI, *Gli IAS/IFRS e il principio fiscale di derivazione*, in AA.Vv., *IAS/IFRS. La modernizzazione del diritto contabile in Italia*, Milano, 2007, 202.
- SCHUMPETER, *Teoria dello sviluppo economico*, Roma, ed. 2013, 49 ss.
- TINELLI, *Bilancio d'esercizio, principi contabili internazionali e accertamento tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, I, 291 ss.
- TINELLI, *Il reddito d'impresa nel diritto tributario*, Milano, 1991, 187 ss.
- ZIZZO, *I principi contabili internazionali nei rapporti tra determinazione del risultato d'esercizio e determinazione del reddito imponibile*, in *Riv. dir. trib.*, 2005, I, 1167 ss.
- ZIZZO, *L'Ires e i principi contabili internazionali: dalla neutralità sostanziale alla neutralità procedurale*, in *Rass. trib.*, 2008, 316 ss.