



Credito di imposta ricerca e sviluppo: criticità irrisolte dal D.L. 145/2013 ad oggi

di [Open SRL](#) · 6 maggio 2021

Tag: agevolazioni

Tag: bonus ricerca e sviluppo

di [Federica Costantino](#) e [Ferruccio Sassone](#)

Esaminando la normativa italiana in materia di credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo, ai sensi del D.L. 145/2013 ss.mm.ii. in

combinato con le circolari dell'AE emergono diverse criticità.

Di fatto, sia i documenti normativi di riferimento, sia i relativi documenti di prassi, che presumibilmente dovrebbero risolvere eventuali criticità operative, non risultano abbastanza chiari ed efficaci, ponendo il contribuente, in più occasioni, in una situazione di alea, versando, in ogni caso, nella possibilità di errore.

Inoltre talune specifiche operative dell'AE più recenti intervenute ben dopo i primi anni di applicazione della normativa, vengono applicate dai verificatori retroattivamente. Ciò presuppone un lavoro del contribuente di revisione sia contabile sia tecnica di quanto redatto. Tutte operazioni che vanno ben oltre la diligenza media assumibile ed espongono i contribuenti a contestazioni interpretative in contrasto con lo Statuto del Contribuente e i diritti da questo tutelati.

Ulteriore aspetto fuorviante è dato dall'assenza di valenza legislativa di tali documenti di prassi, i soli e unici che presentano riferimenti espressi a Manuali di natura tecnica o atti sovranazionali.

Alla luce di tale situazione, non dovrebbe essere passivo di contestazioni il contribuente che letteralmente applica il testo normativo, privo di rimandi ad altri riferimenti teorico-operativi.

Per tali ragioni il contesto normativo risulta classificabile come incerto.

Per riscontrare le principali criticità è possibile partire dal comma terzo del D.L. 145/2013. Tale decreto sostituisce la precedente normativa inerente le attività di ricerca e sviluppo, la Legge n. 296 del 2006, che presentava un riferimento implicito alla Comunicazione 2006/C 323/01, disponendo la regolamentazione di tali attività in "conformità alla vigente disciplina comunitaria degli aiuti di Stato in materia".

La Comunicazione 2006/C 323/01 è finalizzata alla "disciplina comunitaria in materia di aiuti di stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione"; essa determina come e in che modo gli Stati membri possano incentivare gli investimenti in tali attività, senza falsare la concorrenza. Questo è possibile applicando il modello di riferimento delineato dal documento sovranazionale ai settori di riferimento, poiché l'obiettivo è quello di far sì che il grado di ricerca e sviluppo aumenti a livello "macro".

Comparando il contenuto dell'articolo 3 del Decreto Legge n. 145 del 2013 con le precedenti definizioni fornite dalla Comunicazione 2006/C 323/01, ritroviamo il concetto di *ricerca fondamentale* e di *sviluppo sperimentale*. Nella norma nazionale è possibile trovare in aggiunta il concetto di *ricerca pianificata*, nozione di per sé interessante poiché la "pianificazione" rimanda più o meno indirettamente al concetto di *sistematicità*, uno dei requisiti necessari per la qualificazione delle attività di ricerca e sviluppo secondo il Manuale di Frascati, l'attuale fonte di natura tecnica e trasversale utilizzata in materia.

Nel testo del Decreto Legge n. 145 del 2013 sono però del tutto assenti riferimenti espliciti a contenuti di natura tecnica a supporto dell'individuazione del perimetro delle attività ammissibili, come pure mancano precisi riferimenti espressi a normative di carattere europeo. Allo stesso modo, nulla è disposto nel testo della Legge di conversione L. 21 febbraio 2014, n. 9, né nella Legge di Stabilità 2015.

Per avere delle esemplificazioni e dei riferimenti obiettivi, occorre attendere il 2016, con la pubblicazione, da parte dell'Agenzia delle Entrate, della Circolare n. 5/E. Al pari della normativa del 2006, la Circolare 5/E del 2016 riprende quanto espresso da un documento europeo: in questo caso si tratta della Comunicazione della Commissione Europea 2014/C 198/01 denominata "Disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione", espressamente citata, dove ritroviamo i concetti di ricerca fondamentale, ricerca industriale e sviluppo sperimentale. Il documento di prassi italiano è quindi intervenuto assimilando le definizioni comunitarie. Occorre aggiungere che la Comunicazione 2014/C 198/01, al § 75, riporta:

"75. I costi ammissibili per ciascuna misura di aiuto contemplata dalla presente disciplina figurano nell'allegato I. Quando un progetto di R&S prevede vari compiti, ciascuno dei compiti ammissibili deve rientrare in una delle categorie di ricerca fondamentale, ricerca industriale o sviluppo sperimentale (1). 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 (2)."

Si aggiungono, per completezza informativa, i contenuti delle note al paragrafo sopra richiamato:

"(1) La classificazione in base alle categorie non deve necessariamente seguire un approccio cronologico che partendo dalla ricerca fondamentale si sposti verso attività più vicine al mercato. Di conseguenza nulla osta a che la Commissione classifichi come ricerca industriale un compito eseguito in uno stadio successivo del progetto mentre un'attività effettuata in uno stadio anteriore costituisce sviluppo sperimentale o non costituisce affatto un'attività di ricerca.

(2) «The Measurement of Scientific and technological Activities, Proposed Standard Practice for Surveys on Research and Experimental Development», Manuale di Frascati, OCSE, 2002, come modificato o sostituito. A fini pratici, e a meno che non sia dimostrato che in singoli casi deve essere utilizzata una scala diversa, si può anche ritenere che le diverse categorie di R&S corrispondano al livello di maturità tecnologica (Technology Readiness Levels) 1 (ricerca di base), 2-4 (ricerca industriale) e 5-8 (sviluppo sperimentale) – cfr. la comunicazione della Commissione al Parlamento europeo, al Consiglio, al Comitato economico e sociale europeo e al Comitato delle regioni, «Una strategia europea per le tecnologie abilitanti – Un ponte verso la crescita e l'occupazione» [COM(2012) 341 final del 26.6.2012]».

[My Network](#)

[La tua pagina personale](#)

[Contatta un partner](#)

[Accedi ai servizi](#)

[Accedi ai servizi Telefisco](#)

[Partecipa al WEBINAR di oggi](#)

[Partecipa al Punto del Lunedì](#)

[Scarica Logo Partner 24 ORE](#)

[Vedi le iniziative di Partner 24 ORE](#)

[Iscriviti al Caffè](#)

[Iscriviti al Gruppo LinkedIn](#)

[Iscriviti al Gruppo Whatsapp](#)

Cerca un
Professional Partner ▾

Cerca un
Business Partner ▾

Cerca un
Contenuto ▾

Quanto ora esposto comporta:

un contatto **indiretto** tra la Circolare 5/E del 2016 ed il Manuale di Frascati, che di certo non può giustificare l'applicazione diretta e scontata dei principi in esso contenuti; la proposizione, da parte della stessa Commissione Europea a poter utilizzare delle scale differenti e dei parametri alternativi al Manuale di Frascati, indicando a titolo esemplificativo lo strumento del TRL.

Questa precisazione può dare adito a diverse interpretazioni: potrebbe rispondere ad esempio, alla mancanza di accesso al testo del Manuale di Frascati, nelle lingue di ogni singolo Stato Membro; o ancora, data la volontà di standardizzare il Manuale di Frascati, la necessità di affiancarlo ad uno standard già definito e approvato dalla generalità, equiparandolo a quest'ultimo.

In ultimo, occorre porre all'attenzione del lettore un'ulteriore osservazione:

Per quanto all'interno della Circolare 5/E del 2016 sia presente un chiaro richiamo alla Comunicazione sovranazionale, è anche vero che i documenti di prassi sono privi di reale valenza legislativa, per cui il potere impositivo delle circolari non è di certo parificabile a quello dei dettami normativi. Infatti l'osservanza del contenuto di un documento interpretativo di prassi non è un obbligo. Per contro, in assenza dello stesso riferimento all'interno delle disposizioni di legge, non sembra poter essere passivo di contestazioni il contribuente che letteralmente applica la legge vigente.

Ulteriore passaggio degno di nota è contenuto all'interno dell'**Allegato I** della Circolare 5/E del 2016, denominato "*circolare sulla applicazione del credito di imposta per la ricerca industriale e sviluppo precompetitivo introdotto dall'articolo 1 commi da 280 a 284, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (legge finanziaria 2007) alla attività del tessile e della moda*". Il riferimento alla normativa del 2006 può implicare due chiavi di lettura alternative:

i settori della moda e del tessile sono agevolabili solo ed esclusivamente nei modi e nei termini della legge ivi richiamata e non sono quindi ammissibili ai sensi della nuova versione della normativa, il D.L. 145/2013; il riferimento alla normativa del 2006 è errato e riscontrare all'interno di un documento di prassi interpretativo del Decreto Legge 145/2013 dei chiarimenti circa la corretta delimitazione delle attività di una legge precedente, la L. 296/2006, disorienta e ha come conseguenza diretta una mancanza di coerenza.

Ad ogni modo, sempre per prassi, l'Allegato I della Circolare 5/E del 2016 viene considerato applicabile anche alle normative susseguenti, con l'obiettivo inclusivo di redigere un documento ad hoc per i settori "creativi" (nei quali le attività agevolabili possono causare difficoltà nella loro identificazione).

Un'altra contraddizione è data dall'esplicito riferimento all'interno dell'Allegato I della Circolare 5/E del 2016 al Manuale di Oslo, documento tecnico che tratta non tanto della ricerca e sviluppo, bensì del concetto di innovazione. Innovazione valutata quale "*parametro dell'indagine volta ad individuare lo sforzo dell'impresa verso lo sviluppo e la creazione di un prodotto nuovo o significativamente migliorato. Nella trasposizione di tale concetto sul piano del sistema delle agevolazioni, lo scopo della disciplina comunitaria e di quella nazionale è quello di sostenere l'impegno dell'impresa diretto ad elevare il processo ed il prodotto della propria attività, accrescendo quindi la competitività del sistema.*"

Il contenuto dell'Allegato I della Circolare 5/E del 2016 si palesa quindi in completa contraddizione con il Manuale di Frascati e con gli obiettivi comunitari, ponendo l'accento sull'impresa e non sul settore. Una tale affermazione fa sì che il contribuente persegua quindi tale principio, non essendo tenuto a conoscere il contenuto del Manuale di Frascati, richiamato solo indirettamente dalla stessa circolare, cadendo quindi nelle pretese accertative del fisco.

Come si è potuto dimostrare, la normativa sulla misura agevolativa del credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo vigente fino al 2019, rimane ancora oggi confusa. Il legislatore, forse conscio di tale contesto normativo, ha optato per una re-edizione della normativa per il 2020, ridisegnando i confini oggettivi della materia, ma nuovamente sono molti i dubbi su una corretta operatività del sistema delineato. Non resta quindi che attendere che il Ministero mantenga le promesse e pubblichi il tanto atteso documento integrativo, nella speranza sia in grado di rispondere alle ormai troppe domande dei contribuenti e moderi gli interventi dei verificatori sul passato.

Nell'applicazione di una norma quel che conta infatti è la ratio che l'ha generata, gli obiettivi che il legislatore ha posto, soddisfatti i quali non dovrebbe esserci nessun ente pubblico a frenarli sul filo dell'interpretazione.

 [My Network](#)

 [La tua pagina personale](#)

[Contatta un partner](#)

Accedi ai servizi

[Accedi ai servizi Telefisco](#)

[Partecipa al WEBINAR di oggi](#)

[Partecipa al Punto del Lunedì](#)

[Scarica Logo Partner 24 ORE](#)

[Vedi le iniziative di Partner 24 ORE](#)

[Iscriviti al Caffè](#)

[Iscriviti al Gruppo LinkedIn](#)

[Iscriviti al Gruppo Whatsapp](#)

Cerca un **Professional Partner** 

Cerca un **Business Partner** 

Cerca un **Contenuto** 

Lascia un commento

Nome*

Email*

Commento

Il tuo indirizzo email non verrà pubblicato. I campi obbligatori sono contrassegnati *

[Inserisci commento](#)