

Luiss

Libera Università
Internazionale
degli Studi Sociali

Guido Carli

CERADI

Centro di ricerca per il diritto d'impresa

Incentivi fiscali per la ricerca e per lo sviluppo

Fabio Marchetti

[aprile 2006]

© Luiss Guido Carli. La riproduzione è autorizzata con indicazione della fonte o come altrimenti specificato. Qualora sia richiesta un'autorizzazione preliminare per la riproduzione o l'impiego di informazioni testuali e multimediali, tale autorizzazione annulla e sostituisce quella generale di cui sopra, indicando esplicitamente ogni altra restrizione

(*) SOMMARIO: 1. Premessa. 2. La funzione extrafiscale come parametro giustificativo della fattispecie agevolativa: la ricerca come valore primario costituzionalmente garantito e lo sviluppo come mezzo per l'eliminazione o riduzione degli squilibri economici e sociali. 3. Le agevolazioni fiscali per la ricerca: dal testo unico delle imposte sui redditi al decreto legge n. 269 del 30 settembre 2003. 4. Le agevolazioni fiscali in materia di sviluppo orientato all'eliminazione o riduzione degli squilibri economici e sociali: dalla legislazione speciale ai distretti produttivi di cui alla legge finanziaria per il 2006. 5. Considerazioni conclusive e critiche sulle agevolazioni fiscali per la ricerca e lo sviluppo.

1. *Premessa.*

La normativa fiscale, in particolare di rango costituzionale, impone di verificare il fondamento funzionale e giuridico di qualunque trattamento agevolativo che si ponga come deroga ai principi di generalità e progressività dell'imposizione. Ciò richiede nell'analisi dei predetti trattamenti che sia preventivamente individuato il valore o la funzione extrafiscale che il legislatore ha inteso perseguire, al fine di valutarne la congruità e legittimità rispetto all'ordinamento. Nello studio dei trattamenti di agevolazione fiscale non ci si può, dunque, limitare all'esame del diritto positivo, dovendosi piuttosto inserire le singole norme agevolative in un contesto generale volto ad indagare la funzione economica o sociale che il legislatore ha inteso perseguire.

Allo studio delle agevolazioni fiscali in materia di ricerca e di (o per lo) sviluppo deve essere anteposta, pertanto, un'analisi dei presupposti che, in punto di teoria generale, devono essere posti a base dei regimi agevolativi e, quindi, in definitiva delle funzioni extrafiscali che attraverso i trattamenti di favore per la ricerca e per lo sviluppo possano o debbano essere perseguiti.

*) Il presente contributo è stato pubblicato nel volume "Finanza Ricerca Sviluppo" a cura di Francesco Capriglione per la collana Biblioteca Giuridica, a cura di Guido Alpa e Paolo Zatti, Cedam, 2006.

Solo l'individuazione di tali presupposti può consentire di esaminare la conformità del diritto positivo alle funzioni o valori che legittimamente possono sottendere a trattamenti agevolativi per la ricerca e per lo sviluppo. Non solo, ma tale studio preliminare può anche consentire di meglio valutare la congruenza del diritto positivo rispetto a tali funzioni e valori, anche al fine – se del caso – di proporre giudizi critici ponderati sulla normativa vigente.

2. *La funzione extrafiscale come parametro giustificativo della fattispecie agevolativa: la ricerca come valore primario costituzionalmente garantito e lo sviluppo come mezzo per l'eliminazione o riduzione degli squilibri economici e sociali.*

2.1. L'agevolazione fiscale, intesa come *genus* comprendente ogni fenomeno di non applicazione o riduzione del prelievo, si caratterizza come deroga ai principi di generalità e di progressività dell'imposta, ovvero sia al principio di capacità contributiva¹. Rientrano, pertanto, nell'ampio *genus* dell'agevolazione fiscale tanto le esenzioni (totali o parziali), quanto i regimi sostitutivi aventi carattere agevolativo, nonché i crediti o i buoni d'imposta.

Estranee a tale categoria devono, invece, considerarsi tutte le forme di riduzione del prelievo che rappresentino una delimitazione del presupposto o della base imponibile e, dunque, non si pongano come deroga ai principi di

¹) Il fatto che l'agevolazione fiscale rappresenti una deroga al principio di capacità contributiva è posto in luce dalla maggior parte della dottrina che si è occupata del tema. Fra gli altri, vedasi: M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni ed esenzioni tributarie*, in *Noviss. Dig. It. App.*, Utet, 1980, 153 e ss.; M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni*, in *Enc. Dir. App.*, Giuffrè, 2001, 48 e ss.; A. FANTOZZI, *Operazioni imponibili, non imponibili ed esenti nel procedimento di applicazione dell'IVA*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1973, I, 138 e ss.; A. FEDELE *Esenzioni ed esclusioni nella disciplina dell'IVA*, in *Riv. Dir. Fin.*, 1973, I, 147 e ss.; F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, 1992; S. LA ROSA, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Giuffrè, 1968; S. LA ROSA, *Esenzione*, in *Enc. Dir.*, Giuffrè, 1966, XV, 567 e ss.; S. LA ROSA, *Esenzioni ed agevolazioni tributarie*, in *Enc. Giur.*, Treccani, 1989, 14 e ss.; S. LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie*, in *Trattato di diritto tributario* diretto da A. AMATUCCI, Cedam, 1994, 401 e ss.; F. MOSCHETTI, *Agevolazioni fiscali, problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi*, in *Dig. Disc. Priv. sez. comm.*, Utet, 1987, 73 e ss.; M. POLANO, *Norme di agevolazione tributaria ed interpretazione*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1972, II, 722 e ss.; P. RUSSO, *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di stato e poteri del giudice nazionale*, in *Riv. It. Dir. Pubbl. comun.*, 2004, 225 e ss.; R. ZENNARO, *Agevolazioni fiscali*, in *Dig. Disc. Prov. sez. comm.* Utet, 1987, 63 e ss.. Da ultimo vedasi anche F. BATTISTONI FERRARA, *Agevolazioni ed esenzioni fiscali*, in *Dizionario di Diritto pubblico*, diretto da CASSESE-NAPOLITANO, in corso di stampa.

generalità e di progressività del prelievo, rappresentando anzi un'attuazione del principio di capacità contributiva. La dottrina identifica generalmente tali ipotesi con il termine "esclusioni" che appunto, differentemente dalle esenzioni che determinano una sottrazione di materia imponibile in deroga alla disciplina del singolo tributo, rappresentano una delimitazione del presupposto o della base imponibile². In tali fattispecie devono anche farsi rientrare le ipotesi di deduzione dalla base imponibile o di detrazioni d'imposta che costituiscono attuazione del prelievo costituzionalmente orientata³, quali – tipicamente nelle imposte sui redditi – le deduzioni per oneri o spese che incidono sulla capacità contributiva del soggetto passivo (ad esempio, per spese mediche), o le deduzioni e detrazioni d'imposta per assicurare la progressività (cosiddetta *no tax area*) o per carichi di famiglia, o ancora le misure strutturali previste nell'ambito del reddito d'impresa per favorire la patrimonializzazione delle imprese o il rinnovo degli impianti, e così via⁴.

Tale nozione di agevolazione fiscale può farsi risalire fin alla legge delega per la riforma tributaria 9 ottobre 1971, n. 825, il cui art. 9 raccomandava che la materia delle esenzioni, delle agevolazioni e dei regimi fiscali sostitutivi rispondesse al principio di limitare nella maggior misura possibile le deroghe ai principi di generalità e di progressività dell'imposizione⁵. Dello stesso tenore era anche il successivo art. 17 della legge 29 dicembre 1990, n. 408, che dava delega al Governo (delega peraltro non attuata) di riesaminare la materia delle esenzioni, delle agevolazioni e dei regimi fiscali sostitutivi aventi carattere agevolativo, disponendo che, costituendo essi deroga ai

²) M. BASILAVECCHIA, *Agevolazioni, esenzioni ed esclusioni*, cit; LA ROSA, *Le agevolazioni tributarie* cit., nonché *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, cit.. FANTOZZI (*Il Diritto Tributario*, Utet, 2003, 183 e ss.) discute e pone in dubbio la validità di tale distinzione.

³) In tal senso F. BATTISTONI FERRARA, *Agevolazioni ed esenzioni fiscali*, cit..

⁴) Non ritengo, infatti, che possano classificarsi fra le agevolazioni fiscali in senso stretto (e cioè, fra le disposizioni di esenzione derogatorie al principio di capacità contributiva) quelle norme del testo unico delle imposte sui redditi (d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni) che prevedono, ad esempio, la disciplina degli ammortamenti anticipati. Analogo ragionamento va fatto per quelle disposizioni che dettano criteri forfetari di determinazione della base imponibile (ad esempio, la determinazione catastale del reddito degli immobili), ancorché ciò comporti una minor tassazione.

⁵) L'art. 9 della legge delega 9 ottobre 1971, n. 825, è stato attuato dal d.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, contenente appunto la disciplina delle agevolazioni tributarie. Tale decreto ripartì sistematicamente le agevolazioni tributarie in agevolazione di carattere soggettivo, in agevolazioni di carattere territoriale, in agevolazioni per determinati atti, operazioni o beni tassativamente indicati, disponendo l'abrogazione di tutte le agevolazioni preesistenti non espressamente previste dal medesimo d.P.R. n. 6001 del 1973..

principi di generalità, uniformità e progressività dell'imposizione, potevano essere mantenuti solo a condizione di rispondere a specifici indirizzi di natura costituzionale o a specifici obiettivi di politica economica, sociale o culturale compatibili con gli indirizzi della Comunità economica europea. La medesima nozione di agevolazione fiscale, come deroga ai principi di generalità e progressività dell'imposizione, doveva infine considerarsi sottesa anche alle disposizioni contenute nella legge delega n. 80 del 7 aprile 2003, per la riforma del sistema fiscale statale (delega anch'essa non attuata per la parte qui di interesse⁶), che prevedevano l'introduzione di un sistema agevolativo permanente, la cui entità doveva essere stabilita annualmente sulla base del finanziamento disposto in legge finanziaria, teso a ridurre il carico fiscale complessivo gravante sulle società che sostengono spese per l'innovazione tecnologica, la ricerca e la formazione⁷.

Come si evince anche da tali disposizioni, la deroga ai principi di generalità e progressività dell'imposizione (in cui, come visto, si concretizza l'agevolazione fiscale) deve trovare precisa giustificazione in norme costituzionali⁸ o in specifici obiettivi di politica economica. L'agevolazione fiscale è legittima, dunque, solo laddove persegua una funzione extrafiscale riconosciuta dall'ordinamento⁹. Solo in presenza di tale condizione può ammettersi una deroga al principio di capacità contributiva, che altrimenti risulterebbe violato ponendosi l'agevolazione come un trattamento di favore concesso per situazioni soggettivamente od oggettivamente particolari e, quindi, in violazione del principio di uguaglianza economica di cui agli articoli 3 e 53 della Costituzione¹⁰.

⁶) Come è noto della cosiddetta riforma Tremonti è stato attuato solo il primo "modulo" recante la riforma dell'imposizione societaria, attraverso l'introduzione dell'IRRES in sostituzione dell'IRPEG. Per quanto qui interessa, deve peraltro osservarsi che una parziale attuazione della delega relativa al "sistema agevolativo permanente teso a ridurre il carico fiscale complessivo gravante sulle società che sostengono spese per l'innovazione tecnologica, la ricerca e la formazione" è stata realizzata, come si vedrà, con il decreto legge n. 269 del 30 settembre 2003.

⁷) Art. 4, comma 1, lett. s della legge delega n. 80 del 7 aprile 2003.

⁸) Pone in particolare l'accento su tale profilo F. MOSCHETTI, *Agevolazioni fiscali, problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi*, cit..

⁹) FANTOZZI, *Il Diritto Tributario*, cit., 46 e 47, ove ampie citazioni della più recente dottrina che tende a valorizzare la funzione extrafiscale della norma tributaria.

¹⁰) Cfr. F. BATTISTONI FERRARA, *Agevolazioni ed esenzioni fiscali*, cit..

Si è detto che la funzione extrafiscale dell'agevolazione può essere rinvenuta sia in precise norme costituzionali che in generali obbiettivi di politica economica, rispondenti comunque a interessi costituzionalmente riconosciuti¹¹. Così sono legittime quelle norme agevolative (di regola, consistenti in regimi fiscali sostitutivi) che tendono, ad esempio, a tutelare il risparmio, rispondendo ad una precisa indicazione contenuta nell'art. 47 della Costituzione¹²; o i trattamenti di favore previsti in campo societario e rispondenti a precisi obbiettivi di politica economica (si pensi, ad esempio, alle riduzioni dell'aliquota delle società previste dal cosiddetto regime della *dual income tax* o DIT)¹³.

2.2. La giustificazione dell'agevolazione a seconda della funzione extrafiscale perseguita, se costituzionale o di politica economica, ha evidenti effetti sia giuridici che politici.

Dal punto di vista giuridico è chiaro, infatti, che laddove la funzione extrafiscale dell'agevolazione è segnata con precisione e tassatività dalla stessa Carta Costituzionale, sarà sufficiente al fine di valutare la legittimità dell'intervento agevolativo verificare che tale funzione sia correttamente e precisamente seguita dalla norma agevolativa, dovendo senz'altro considerarsi legittimo quel trattamento di favore che persegue la funzione promossa o garantita dalla norma costituzionale.

Nel caso in cui, invece, la funzione extrafiscale debba essere rinvenuta in generali, ancorché chiaramente definiti, obbiettivi di politica economica (sociale o culturale), tanto per riprendere le parole del citato art. 17 della legge

¹¹) In particolare F. MOSCHETTI, *Agevolazioni fiscali, problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi*, cit..

¹²) Sul collegamento fra art. 53 ed art. 47 della Costituzione come fondamento giustificativo dell'imposizione sostitutiva sui redditi finanziari, mi permetto di rinviare alla mia monografia *Il risparmio nel sistema delle imposte sui redditi*, Giuffrè, 1997.

¹³) La DIT o *dual in come tax* era un sistema di tassazione (detto, per l'appunto, duale) del reddito d'impresa introdotto dalla cosiddetta riforma Visco. In base ad esso il reddito d'impresa era ripartito in una parte ordinaria (da assoggettare a minor tassazione, in quanto rappresentativa del rendimento finanziario del capitale investito) e in una parte straordinaria o sovra-reddito (da assoggettare al normale prelievo impositivo). Tale sistema avrebbe dovuto favorire la capitalizzazione delle imprese, in quanto tanto più capitale veniva immesso nelle imprese tanto più sarebbe stato elevato il reddito normale da assoggettare a minor tassazione.

n. 408 del 1990, al fine di poter valutare la razionalità della deroga alla generalità e progressività dell'imposta (capacità contributiva) determinata dalla norma agevolativa, dovranno essere preventivamente individuati gli obiettivi di politica economica perseguiti e la loro coerenza con il sistema¹⁴. In tale seconda ipotesi non può escludersi, infatti, che eventuali incentivi fiscali possano determinare violazioni del principio di capacità contributiva segnatamente sotto il profilo dell'eguaglianza economica, laddove, pur essendo chiaramente indirizzati a realizzare gli obiettivi di politica economica ad essi assegnati dalla norma, non poggino su solide basi razionali, ossia sul perseguimento di indirizzi di politica economica precisamente individuati e coerenti con l'ordinamento nazionale e comunitario¹⁵.

La prospettata bipartizione, a seconda della funzione extrafiscale perseguita dalla norma di incentivo al fine della sua giustificazione in termini costituzionali, ha un indubbio significato anche in termini politici.

Invero, nel caso in cui tale funzione poggi su un precetto costituzionale non solo dovrà considerarsi legittima l'agevolazione disposta sulla base della mera verifica del corretto perseguimento del disposto costituzionale, ma la stessa disciplina agevolativa fiscale dovrà considerarsi come una doverosa attuazione della norma costituzionale. Per riprendere l'esempio sopra fatto dei trattamenti di favore previsti dal nostro ordinamento per il risparmio¹⁶, sembra

¹⁴) Su tali profili vedasi F. MOSCHETTI, *Agevolazioni fiscali, problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi*, cit., nonché F. BATTISTONI FERRARA, *Agevolazioni ed esenzioni fiscali*, cit..

¹⁵) Spesso, e ne vedremo anche una concreta applicazione nel prosieguo del lavoro, talune agevolazioni, in quanto non coerenti con la normativa comunitaria, possono costituire aiuti di stato vietati, per l'appunto, dalla normativa comunitaria. Sulla problematica degli aiuti di stato vedasi P. RUSSO, *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di stato e poteri del giudice nazionale*, cit., nonché per una trattazione generale A. E. LA SCALA, *Il divieto di aiuti di stato e le misure di fiscalità di vantaggio nel quadro della politica regionale dell'Unione Europea e degli stati membri*, in *Dir. Prat. Trib. Internazionale*, 2005, 37 e ss.

¹⁶) Analogo ragionamento, se non a maggior ragione, vale anche per il cosiddetto risparmio previdenziale, stante il disposto dell'art. 38 della Costituzione. Sulla disciplina fiscale del risparmio previdenziale mi permetto rinviare ai miei scritti *La previdenza privata nel sistema delle imposte sui redditi*, Collana *Problemi attuali di diritto tributario*, Cedam, 1989; *Previdenza Complementare, Diritto tributario*, Vol. IV, Aggiornamento *Enc. Giuridica*, Treccani, 1995; *Il regime tributario della previdenza complementare*, in *Diritto del Lavoro – Commentario diretto da FRANCO CARINCI*, vol. IV – *La previdenza complementare*, Utet, 2004. Sulla distinzione, in particolare, fra risparmio finanziario e risparmio previdenziale, vedasi *Elementi ricostruttivi per una disciplina fiscale del risparmio previdenziale*, in *Quaderni di documentazione e ricerca*, Assogestioni n. 22, Roma, 1999, 73 e ss.

potersi affermare che laddove mai la disciplina fiscale non dovesse riconoscere un regime di favore per il risparmio (assoggettando, dunque, i redditi finanziari alla normale imposizione progressiva anziché ad imposizione sostitutiva con applicazione di aliquote ridotte) essa potrebbe anche essere valutata in contrasto con l'art. 47 della Costituzione.

Diversamente nel caso in cui la funzione extrafiscale perseguita dal trattamento agevolativo non sia fondata su un espresso precetto costituzionale ma su meri indirizzi di politica economica fissati dal legislatore, sia pure costituzionale, l'attuazione della fattispecie agevolativa sarà rimessa alla discrezionalità dello stesso legislatore, che potrà anche non realizzare l'intervento previsto senza per questo violare alcun principio dell'ordinamento.

2.3. È noto che l'art. 9 della Costituzione dispone che *“la Repubblica promuove lo sviluppo della cultura e della ricerca scientifica e tecnica”*¹⁷. La nostra Costituzione pone, dunque, lo sviluppo della ricerca sia scientifica che tecnica come obiettivo primario della Repubblica. In quest'ottica la ricerca appare esser stata valutata dal legislatore costituente sia come valore in sé, quali che siano i risultati per effetto di essa conseguibili, sia come fattore fondamentale per lo sviluppo economico, culturale e sociale del Paese.

Lo sviluppo economico (e sociale) è altresì preso in considerazione, pur se in termini indiretti, dal comma 5 dell'art. 119 della Costituzione (come modificato dall'art. 5 della legge costituzionale 18 ottobre 2001, n. 3), ove si afferma che *“per promuovere lo sviluppo economico, la coesione e la solidarietà sociale, per rimuovere gli squilibri economici e sociali, per favorire l'effettivo esercizio dei diritti della persona, o per provvedere a scopi diversi dal normale esercizio delle loro funzioni, lo Stato destina risorse aggiuntive ed effettua interventi speciali in favore di determinati Comuni, Province, Città metropolitane e Regioni”*. Ben diversa appare la portata di tale disposizione rispetto all'art. 9, risultando invero norma programmatica volta essenzialmente a prevedere la possibilità che lo Stato destini risorse aggiuntive a favore di “determinati” enti locali e Regioni, al fine principalmente di eliminare o quanto meno ridurre le differenze (“squilibri”) economiche e

¹⁷) Sulle agevolazioni fiscali a favore della ricerca vedasi *I costi di ricerca scientifica nell'evoluzione del concetto di inerenza*, a cura di G. FALSITTA e F. MOSCHETTI, Giuffrè, 1988; L. DEL FEDERICO, *Oneri di utilità sociale*, in *Trattato Sistematico di Diritto Tributario*, a cura di F. TESAURO, Utet, 1994, 739 e ss..

sociali esistenti fra le diverse zone del nostro Paese. Il fine dell'art. 119 è, pertanto, non già lo sviluppo economico (e sociale) come valore costituzionalmente da garantire in sé considerato e valutato, ma come strumento per conseguire l'obiettivo dell'eliminazione o quanto meno riduzione degli "squilibri economici e sociali": la promozione dello "sviluppo economico" e della "coesione" e "solidarietà sociale" è, infatti, il mezzo individuato dal legislatore costituente per raggiungere l'obiettivo programmatico di eliminare o ridurre gli "squilibri economici e sociali".

Rapportando le citate norme costituzionali al tema degli incentivi fiscali, esse propongono, a mio avviso, quella bipartizione di funzione extrafiscale di cui si è appena sopra trattato. Mentre la ricerca, come valore costituzionalmente protetto in sé considerato, rappresenta una funzione extrafiscale direttamente perseguibile da parte del legislatore fiscale senza ulteriori condizioni, lo sviluppo economico (e sociale) come mezzo per eliminare o ridurre gli "squilibri economici e sociali" rappresenta una funzione extrafiscale perseguibile da parte del legislatore solo nell'ambito di tale obiettivo, cioè solo a condizione che il trattamento agevolativo sia volto al raggiungimento del ridetto obiettivo di eliminazione o riduzione degli "squilibri economici e sociali".

In altre parole, da un lato la promozione della ricerca, prevista come bene o valore primario dall'art. 9 della Costituzione, è una funzione che il legislatore fiscale deve perseguire attraverso discipline che si pongano strumentalmente al servizio di tale fine; e – si ripete, stando al disposto dell'art. 9 della Costituzione – la ricerca scientifica e tecnica deve essere promossa sia come valore in sé sia in quanto fattore fondamentale di sviluppo economico, culturale e sociale. Dall'altro, lo sviluppo economico (e sociale), preso in considerazione dall'art. 119, comma 5, della Costituzione, è una funzione-obiettivo che il legislatore fiscale può ben perseguire attraverso discipline di incentivo, a condizione peraltro che esse siano indirizzate all'obiettivo dell'eliminazione o riduzione degli "squilibri economici e sociali" fra le diverse zone del Paese.

Si ripropone, dunque, quella distinzione di rilevanza del fine extrafiscale che, in via generale, ha portato a distinguere gli incentivi fiscali a seconda se fondati su precisi precetti costituzionali o su indirizzi di politica economica.

Nel caso della ricerca la deroga alla generalità e progressività dell'imposizione dovrà in ogni caso considerarsi legittima in quanto attuazione

del combinato disposto degli articoli 9 e 53 della Costituzione; deve trattarsi ovviamente di incentivi volti a promuovere la ricerca sia come valore in sé, anche a prescindere dunque dai risultati in termini di sviluppo economico, culturale e sociale che da ciò possa derivare, sia come fattore di sviluppo economico, sociale o culturale.

Di converso, nel caso di incentivi fiscali per lo sviluppo economico (e sociale), perseguendo essi una funzione posta solo come obiettivo generale dell'ordinamento per lo più in via strumentale alla realizzazione del fine di eliminare o quanto meno ridurre gli "squilibri economici e sociali" del Paese, tali incentivi saranno legittimi nel momento in cui non determinino una violazione del principio di capacità contributiva segnatamente sotto il profilo dell'eguaglianza economica, cioè solo laddove la loro applicazione sia diretta, per l'appunto, all'eliminazione o riduzione dei predetti "squilibri economici e sociali"¹⁸.

L'applicazione dei ricordati principi costituzionali alla materia delle agevolazioni fiscali comporta, pertanto, la necessità di distinguere (le agevolazioni fiscali per) la ricerca in sé considerata e (le agevolazioni fiscali per) lo sviluppo, in quanto collegate o orientate – ai sensi dell'art. 119, comma 5, della Costituzione – all'eliminazione o riduzione degli "squilibri economici e sociali". Nell'un caso si tratta di dare attuazione ad una precisa norma costituzionale, nell'altro ad un obiettivo programmatico e strumentale posto dal legislatore (sia pur costituente) per eliminare o ridurre gli "squilibri economici e sociali" del Paese.

Ciò non toglie che, pur nella consapevolezza di tale distinzione, la promozione costituzionalmente garantita della ricerca scientifica e tecnica è di per sé – come detto – anche fattore per lo sviluppo economico, culturale e sociale e che, pure in tale prospettiva, essa va ulteriormente considerata. Ne consegue che l'analisi delle agevolazioni fiscali per la ricerca va fatta tenendo conto non solo dell'effetto promozionale della ricerca in sé considerata, ma anche dell'effetto indotto che la normativa di favore può avere sullo sviluppo economico, culturale e sociale.

¹⁸) Sulle agevolazioni fiscali per il Mezzogiorno cfr. N. D'AMATI, *Il fondamento giuridico delle agevolazioni tributarie per l'industrializzazione del Mezzogiorno*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1968, 465 e ss.. Cfr. anche F. MOSCHETTI, *A agevolazioni fiscali, problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi*, cit., nonché F. BATTISTONI FERRARA, *A agevolazioni ed esenzioni fiscali*, cit..

Per quanto concerne, invece, le agevolazioni fiscali specificamente mirate allo sviluppo economico (e sociale), dovrà essere necessariamente valutato (anche per le ragioni costituzionali sopra indicate) il loro effetto sull'eliminazione o riduzione degli "squilibri economici e sociali" del Paese.

In tale diversa ottica deve essere analizzato il diritto positivo, tenendo conto, da un lato, che le due tematiche vanno necessariamente ad intrecciarsi e, dall'altro, che, diversamente dall'obiettivo programmatico dello sviluppo (economico e sociale) orientato all'eliminazione e riduzione degli "squilibri economici e sociali", la funzione extrafiscale della promozione della ricerca è posta dall'art. 9 della Costituzione come un bene ed obiettivo primario della Repubblica e, dunque, al pari di altri precetti costituzionali, dovrebbe costituire un obbligo del legislatore fiscale approntare strumenti agevolativi idonei alla sua realizzazione.

3. *Le agevolazioni fiscali per la ricerca: dal testo unico delle imposte sui redditi al decreto legge n. 269 del 30 settembre 2003.*

3.1. Procedendo separatamente – per le ragioni sopra indicate – all'analisi del diritto positivo per la disciplina agevolativa in tema di ricerca, tecnica e scientifica, e per la disciplina agevolativa in tema di sviluppo economico orientato all'eliminazione o riduzione degli "squilibri economici e sociali", deve subito rilevarsi che, mentre la normativa di favore in materia di ricerca si ripartisce in legislazione generale e in legislazione speciale, gli incentivi fiscali in materia di sviluppo sono contenuti esclusivamente in disposizioni speciali¹⁹.

Tale differenza si spiega agevolmente considerando che – come detto – mentre la ricerca è costituzionalmente considerata sia in sé come bene o valore primario sia come fattore fondamentale per lo sviluppo economico, culturale e sociale, lo sviluppo economico orientato all'eliminazione o riduzione degli "squilibri economici e sociali" è un indirizzo programmatico del legislatore costituente che deve necessariamente tener conto della variabilità della

¹⁹) Sulla distinzione delle agevolazioni in oggettive e soggettive, permanenti e temporanee, generali e locali, totali e parziali, cfr. FANTOZZI, *Il Diritto Tributario*, cit., 186 e ss..

situazione economica e sociale in cui la singola disciplina di incentivo si va ad inserire.

3.2. Le disposizioni generali e di sistema a favore della ricerca sono contenute nel testo unico delle imposte sui redditi (d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modifiche).

3.2.1. La prima disposizione di sistema che tratta della ricerca è l'art. 100 del testo unico delle imposte sui redditi, cui per connessione di materia va ricondotta anche la nuova lettera l-*quater*) aggiunta all'art. 10 del testo unico dall'art. 14 del decreto legge 14 marzo 2005, n. 35, convertito con legge 14 maggio 2005, n. 80²⁰. Va anche tenuto conto delle disposizioni contenute nel primo comma del medesimo art. 14 del decreto legge n. 35 del 14 marzo 2005, come modificato dal decreto legge 17 giugno 2005, n. 106, convertito con legge 31 luglio 2005, n. 156.

L'art. 100, intitolato “oneri di utilità sociale”²¹, prevede la deducibilità dal reddito di impresa, fra l'altro:

- a) delle erogazioni liberali²² fatte a favore di persone giuridiche che perseguono esclusivamente finalità comprese fra quelle indicate nel comma 1 o finalità di ricerca scientifica, nonché i contributi, le donazioni e le oblazioni di cui all'articolo 10, comma 1, lettera g), per un ammontare complessivamente non superiore al 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato;

²⁰) Per un commento della nuova disciplina introdotta con l'art. 14 del decreto legge n. 35 del 14 marzo 2005, può vedersi la circolare dell'Agenzia delle entrate – Direzione Centrale Normativa e Contenzioso 19 agosto 2005, n. 39.

²¹) Sulla disciplina degli oneri di utilità sociale in generale cfr. L. DEL FEDERICO, *Oneri di utilità sociale* cit.; NAPOLITANO, *Oneri di utilità sociale, in Commentario al testo unico delle imposte sui redditi ed altri scritti, Studi in onore di A. E. Granelli*, 1990, 370 e ss.; G. ZIZZO, in G. FALSITTA, *Manuale di Diritto Tributario, Parte Speciale*, Cedam, 2005, 367 e ss., ove ampie citazioni.

²²) In generale sulle erogazioni liberali cfr. E. DE MITA, *Erogazioni liberali e deduzioni fiscali*, in *Corr. Trib.*, 1983.

- b) delle erogazioni liberali fatte a favore di persone giuridiche aventi sede nel Mezzogiorno che perseguono esclusivamente finalità di ricerca scientifica, per un ammontare complessivamente non superiore al 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato;
- c) delle erogazioni liberali a favore di università, fondazioni universitarie di cui all'articolo 59, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, e di istituzioni universitarie pubbliche, degli enti di ricerca pubblici, delle fondazioni e delle associazioni regolarmente riconosciute a norma del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361, aventi per oggetto statutario lo svolgimento o la promozione di attività di ricerca scientifica, individuate con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, adottato su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze e del Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca, ovvero degli enti di ricerca vigilati dal Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca, ivi compresi l'Istituto superiore di sanità e l'Istituto superiore per la prevenzione e la sicurezza del lavoro, nonché degli enti parco regionali e nazionali²³.

²³) La stessa disposizione prevede altresì che sono deducibili dal reddito d'impresa:

- le spese sostenute dai soggetti obbligati alla manutenzione, protezione o restauro delle cose vincolate ai sensi del decreto legislativo 29 ottobre 1999, n. 490 e del decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409, nella misura effettivamente rimasta a carico;
- le erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e di associazioni legalmente riconosciute che senza scopo di lucro svolgono o promuovono attività di studio, di ricerca e di documentazione di rilevante valore culturale e artistico, effettuate per l'acquisto, la manutenzione, la protezione o il restauro delle cose indicate nell'articolo 2 del decreto legislativo 29 ottobre 1999, n. 490, e nel decreto del Presidente della Repubblica 30 settembre 1963, n. 1409, ivi comprese le erogazioni effettuate per l'organizzazione di mostre e di esposizioni, che siano di rilevante interesse scientifico o culturale, delle cose anzidette, e per gli studi e le ricerche eventualmente a tal fine necessari;
- le erogazioni liberali in denaro, per importo non superiore al 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato, a favore di enti o istituzioni pubbliche, fondazioni e associazioni legalmente riconosciute che senza scopo di lucro svolgono esclusivamente attività nello spettacolo, effettuate per la realizzazione di nuove strutture, per il restauro ed il potenziamento delle strutture esistenti, nonché per la produzione nei vari settori dello spettacolo;
- le erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato, delle regioni, degli enti locali territoriali, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e di associazioni legalmente riconosciute, per lo svolgimento dei loro compiti istituzionali e per la realizzazione di programmi culturali nei settori dei beni culturali e dello spettacolo;
- le erogazioni liberali in denaro a favore di organismi di gestione di parchi e riserve naturali, terrestri e marittimi, statali e regionali, e di ogni altra zona di tutela speciale paesistico-ambientale come individuata dalla vigente disciplina, statale e regionale, nonché gestita dalle associazioni e fondazioni private indicate nell'articolo 154, comma 4, lettera a), effettuate per sostenere attività di conservazione, valorizzazione, studio, ricerca e sviluppo dirette al conseguimento delle finalità di interesse generale cui corrispondono tali ambiti protetti;

A sua volta, la nuova lett. *l-quater*) dell'art. 10 del testo unico prevede che le persone fisiche non esercenti attività d'impresa possono dedurre dal proprio reddito complessivo le erogazioni liberali in denaro a favore di università, fondazioni universitarie di cui all'articolo 59, comma 3, della legge 23 dicembre 2000, n. 388, e di istituzioni universitarie pubbliche, degli enti di ricerca vigilati dal Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca.

Per completare il quadro normativo vigente, va infine ricordato che il comma 1 dell'art. 14 del decreto legge n. 35 del 14 marzo 2005, come modificato dal decreto legge 17 giugno 2005, n. 106, convertito con legge 31 luglio 2005, n. 156, prevede che le liberalità in denaro ed in natura erogate da persone fisiche o da enti soggetti all'imposta sul reddito delle società in favore, fra l'altro, di fondazioni e associazioni riconosciute aventi per scopo statutario lo svolgimento e la promozione di attività di ricerca scientifica, individuate con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, adottato su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze e del Ministro dell'istruzione, dell'università e della ricerca, sono deducibili dal reddito complessivo (IRPEF o IRES) del soggetto erogatore nel limite del 10 per cento del reddito complessivo dichiarato, e comunque nella misura massima di 70.000 Euro annui.

Come risulta dal testo di tutte le sopra riportate disposizioni le deduzioni sono consentite in presenza di individuati requisiti soggettivi dei destinatari: deve trattarsi di enti (sia pubblici che privati) forniti di personalità giuridica e che perseguano esclusivamente finalità di ricerca scientifica; in un caso (lett. b) l'ente destinatario deve avere anche sede nel Mezzogiorno, mentre in altre ipotesi [lett. c) dell'art. 100, lett. *l-quater*) dell'art. 10 e primo comma dell'art. 14 del decreto legge n. 35 del 14 marzo 2005] deve trattarsi di università, fondazioni universitarie o enti vigilati dal Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca o individuati con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri.

Le lettere a) e b) dell'art. 100, a differenza della lett. c) del medesimo articolo e della lett. *l-quater*) dell'art. 10, prevedono un tetto massimo di deduzione, individuato nel 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato. È

-
- le erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato, delle regioni, degli enti territoriali, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e di associazioni legalmente riconosciute, per la realizzazione di programmi di ricerca scientifica nel settore della sanità autorizzate dal Ministro della salute.

pacifico, peraltro, che tali fattispecie possano essere applicate cumulativamente²⁴, nel senso che l'impresa che dovesse effettuare erogazioni liberali a favore di tutti gli enti di cui alle lett. a) e b) avrà diritto ad applicare altrettante deduzioni fiscali dal proprio reddito d'impresa.

Come accennato, l'art. 100 si inserisce nell'ambito della norma del testo unico che prevede la deducibilità di una serie di erogazioni liberali fatte dalle imprese. In particolare, l'art. 100 del testo unico, con una norma sicuramente eterogenea cumulando fattispecie spesso alquanto diversificate fra di loro²⁵, prevede in via eccezionale la deducibilità di talune liberalità in deroga al principio generale della inerenza economica²⁶, che non avrebbe consentito tale deduzione.

In ciò può sicuramente apprezzarsi la natura agevolativa della disposizione²⁷, che prevede la deducibilità di somme che altrimenti per il loro carattere di liberalità non sarebbero state deducibili, in quanto appunto non inerenti all'attività d'impresa²⁸.

Analogamente, sempre per quanto riguarda il reddito d'impresa, la disposizione speciale introdotta dal comma 1 dell'art. 14 del decreto legge n. 35 del 14 marzo 2005, e successive modificazioni, che prevede la deducibilità delle liberalità in denaro ed in natura in favore di fondazioni e associazioni riconosciute aventi per scopo statutario lo svolgimento e la promozione di attività di ricerca scientifica, individuate con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, rappresenta una deroga al principio di inerenza.

²⁴) Così espressamente N. D'AMATI, *Ricavi, oneri ed accantonamenti nella disciplina del reddito d'impresa*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1989, 39 e ss.

²⁵) Pone l'accento sull'eterogeneità della disposizione L. DEL FEDERICO, *Oneri di utilità sociale* cit.

²⁶) L. DEL FEDERICO, *Oneri di utilità sociale* cit., pone in particolare l'accento sulla natura derogatoria della disposizione in esame. Nello stesso senso anche G. ZIZZO, in G. FALSITTA, *Manuale di Diritto Tributario, Parte Speciale*, cit.

²⁷) Così anche L. DEL FEDERICO, *Oneri di utilità sociale* cit..

²⁸) Giustamente L. DEL FEDERICO, *Oneri di utilità sociale* cit. sottolinea che la mancanza in via generale dell'inerenza al reddito d'impresa delle erogazioni liberali è confermata dall'ultimo comma dell'art. 100, che dispone che "le erogazioni liberali diverse da quelle considerate nei precedenti commi ... non sono ammesse in deduzione.

Alla luce di quanto sopra, deve rilevarsi che sia per quanto riguarda le lett. a) e b) dell'art. 100 del testo unico che per quanto riguarda il primo comma dell'art. 14 del decreto legge n. 35 del 14 marzo 2005, l'inserimento delle erogazioni liberali a favore della ricerca fra gli oneri di utilità sociale potrebbe risultare riduttivo rispetto alla funzione extrafiscale che con tali agevolazioni si vorrebbe perseguire. Se, per quanto detto, tale disposizione deve considerarsi attuazione dell'art. 9 della Costituzione, limitare il beneficio fiscale della deduzione ad un predeterminato ammontare del reddito d'impresa dichiarato potrebbe anche non considerarsi sufficiente alla realizzazione dei fini costituzionalmente tutelati.

In effetti, una piena attuazione dell'art. 9 della Costituzione potrebbe anche consentire di non considerare le somme date a favore della ricerca (*alias*, degli enti di ricerca) come liberalità limitatamente deducibili in base alla norma agevolativa in esame. Se la ricerca è un bene ed un valore da tutelare in sé ed in quanto fattore di sviluppo economico, culturale e sociale del Paese, le somme che il mondo imprenditoriale destina a tale finalità non dovrebbero essere considerate come mere liberalità ma valutate per lo sviluppo che dalla ricerca può derivare all'intero sistema economico del Paese. Quanto dato dalle imprese alla ricerca non dovrebbe dunque considerarsi una liberalità estranea all'attività d'impresa, ma una spesa pur sempre utile e strumentale all'impresa e, dunque, fiscalmente deducibile in quanto inerente all'attività d'impresa²⁹.

Di ciò in effetti sembra essersene parzialmente accorto lo stesso legislatore, laddove con il più volte citato art. 14 del decreto legge n. 35 del 14 marzo 2005, e successive modificazioni, ha, da un lato, liberalizzato la deduzione fiscale con riferimento alle università, fondazioni universitarie ed enti di ricerca vigilati dal Ministero dell'istruzione, dell'università e della ricerca [nuova lett. c) dell'art. 100 del testo unico, e norma analoga, come visto, è stata inserita, per le persone fisiche, alla lett. 1-*quater*) dell'art. 10] e, dall'altro, previsto per le liberalità in denaro ed in natura in favore di fondazioni e associazioni riconosciute aventi per scopo statutario lo svolgimento e la promozione di attività di ricerca scientifica, individuate con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, ben più elevati limiti alla deduzione

²⁹) Un ragionamento di questo genere è sviluppato da L. DEL FEDERICO, *Oneri di utilità sociale* cit., p. 470.

fiscale (10 per cento del reddito dichiarato, nella misura massima di 70.000 Euro annui).

Non può per completezza non rilevarsi che la complessa disciplina, che è risultata a seguito delle citate recenti modifiche normative, appare dover essere ricostruita in senso alquanto “verticistico”, al fine di evitare impossibili e contraddittorie sovrapposizioni di discipline. In particolare, alla luce delle modifiche introdotte al testo unico dall’art. 14 del decreto legge n. 35 del 14 marzo 2005 e della disposizione prevista dal primo comma del medesimo art. 14, l’attuale disciplina agevolativa in materia di liberalità a favore della ricerca appare dover essere ricostruita come segue:

- a) a favore delle università, fondazioni universitarie ed enti di ricerca vigilati dal Ministero dell’istruzione, dell’università e della ricerca, la deduzione fiscale spetta sia a favore di persone fisiche che a favore delle imprese senza limiti d’importo [art. 10, lett. l-*quater*) e art. 100, lett. c) del testo unico]³⁰;
- b) a favore di fondazioni e associazioni riconosciute aventi per scopo statutario lo svolgimento e la promozione di attività di ricerca scientifica, individuate con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, la deduzione fiscale spetta sia a favore di persone fisiche che a favore delle imprese, ma nei limiti del 10 per cento del reddito dichiarato, nella misura massima di 70.000 Euro annui;
- c) a favore di altre persone giuridiche che perseguono esclusivamente finalità di ricerca scientifica, ivi comprese quelle aventi sede nel Mezzogiorno, la deduzione spetta esclusivamente alle imprese per un ammontare complessivamente non superiore al 2 per cento del reddito dichiarato.

Tale impostazione, per così dire, “verticistica” della materia lascia quanto meno perplessi.

³⁰) Conferma la deducibilità delle predette erogazioni liberali senza limiti d’importo la citata circolare dell’Agenzia delle entrate n. 39 del 19 agosto 2005.

3.2.2. La seconda disposizione del testo unico che fa riferimento al tema della ricerca³¹ è l'art. 108, comma 1, che prevede che “*le spese relative a studi e ricerche sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute ovvero in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto. Le quote di ammortamento dei beni acquisiti in esito agli studi e alle ricerche sono calcolate sul costo degli stessi diminuito dell'importo già dedotto*”³².

La portata di tale disposizione³³, inserita nell'ambito della disciplina dei costi o spese ad utilità pluriennale³⁴, appare abbastanza chiara:

- ✓ da un lato, si consente all'impresa di scegliere se spendere in un unico esercizio i costi per la ricerca, ivi comprese le spese di sviluppo³⁵ o se ripartire tali costi per quote costanti in cinque periodi d'imposta, ben potendo – in tale seconda eventualità – l'impresa scegliere se procedere alla ripartizione in due, tre, quattro o cinque esercizi³⁶;
- ✓ dall'altro, si prevede che nel caso in cui all'esito degli studi e ricerche l'impresa acquisisca un bene (immateriale o anche materiale) ammortizzabile, le relative quote di ammortamento debbono essere calcolate sul costo del predetto bene al netto degli importi già dedotti, appunto quali spese per studi o ricerche³⁷.

³¹) In generale sulla disciplina fiscale dei costi di ricerca in generale cfr. *I costi di ricerca scientifica nell'evoluzione del concetto di inerenza*, a cura di G. FALSITTA e F. MOSCHETTI, cit. nonché A. MONTI, *L'ammortamento dei costi per studi e ricerche*, in *Trattato Sistematico di Diritto Tributario*, a cura di F. TESAURO, Utet, 1994, 887 e ss..

³²) L'art. 108, comma 1, del testo unico è completato da un ultimo periodo che prevede che “per i contributi corrisposti a norma di legge dallo Stato o da altri enti pubblici a fronte di tali costi si applica l'articolo 88, comma 3”. Tali contributi pertanto concorrono a formare il reddito quali sopravvenienze attive.

³³) Su cui vedasi in generale A. MONTI, *L'ammortamento dei costi per studi e ricerche*, cit..

³⁴) Sulle spese ad utilità pluriennale vedi A. MONTI, *L'ammortamento dei costi pluriennali*, in *Trattato Sistematico di Diritto Tributario*, a cura di F. TESAURO, Utet, 1994, 884 e ss..

³⁵) Comm. Trib. Centrale 15 marzo 1994, n. 762 (citata in G. ZIZZO, in G. FALSITTA, *Manuale di Diritto Tributario, Parte Speciale*, cit., 394) ha qualificato come spese per ricerche quelle sostenute per la costruzione di prototipi di preserie di prodotti per i quali si è decisa la non produzione in serie.

³⁶) Fermo restando che la scelta inizialmente effettuata non può essere più modificata.

³⁷) Come si dirà nelle conclusioni in tal modo si ha l'impressione che il fisco riprenda indietro (attraverso il minor ammortamento) l'agevolazione precedentemente concessa.

Per ben comprendere il significato agevolativo³⁸ della prima parte della disposizione in esame (della parte, cioè, in cui si consente all'impresa di scegliere se spendere in un unico esercizio i costi per la ricerca o se ripartire tali costi per quote costanti in cinque periodi d'imposta) essa va posta in relazione con la disciplina civilistica e contabile in materia di spese per la ricerca.

Invero, l'art. 2424 c.c. include nell'attivo fra le immobilizzazioni materiali i costi di ricerca e di sviluppo (lett. B, I, 2): ciò significa che laddove tali costi abbiano un'utilità pluriennale essi debbono obbligatoriamente essere ammortizzati in ragione del tempo di loro utilità.

I principi contabili internazionali (principio n. 38) includono, a loro volta, i costi di ricerca e sviluppo fra le attività immateriali, sia pur distinguendo la "fase di ricerca" e la "fase di sviluppo" e prevedendo che mentre per la ricerca le relative spese devono essere rilevate come costo nel momento in cui sono sostenute (e cioè, per cassa), per la fase di sviluppo deve essere valutato il costo attendibilmente attribuibile all'attività immateriale durante il suo sviluppo.

In buona sostanza, il significato agevolativo della disposizione contenuta nella prima parte del comma 1 dell'art. 108, del testo unico sta nella possibilità da parte dell'impresa di spendere in un unico esercizio i costi per la ricerca, anche laddove gli stessi debbano essere rilevati civilisticamente (in quanto ad utilità pluriennale) e contabilmente (in quanto relativi alla fase di sviluppo) in più esercizi³⁹.

3.3. Due sono i principali provvedimenti speciali indirizzati a favorire, anche attraverso la concessione di incentivi fiscali, la ricerca: il d.lgs. 27 luglio 1999, n. 297, contenente il riordino della disciplina e snellimento delle procedure per il sostegno della ricerca scientifica e tecnologica, per la diffusione delle tecnologie, per la mobilità dei ricercatori; l'art. 1 del decreto legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito dalla legge 24 novembre 2003, n.

³⁸) La natura agevolativa della disposizione è sottolineata da A. MONTI, *L'ammortamento dei costi per studi e ricerche*, cit..

³⁹) È appena il caso di soggiungere che laddove i costi per la ricerca siano da considerare civilisticamente e contabilmente di utilità annuale, essi non dovrebbero poter essere fiscalmente portati in deduzione in più esercizi.

326, recante disposizioni urgenti per favorire lo sviluppo e per correggere l'andamento dei conti pubblici.

3.3.1. Il d.lgs. 27 luglio 1999, n. 297, prevede la possibilità che siano concessi, fra l'altro, crediti o buoni d'imposta per finanziare interventi di sostegno su progetti o programmi di ricerca industriale.

Condizione per fruire dell'agevolazione è che le attività siano svolte in ambito nazionale, sulla base di progetti autonomamente presentati da soggetti industriali, assimilati e associati, o siano svolte nel quadro di programmi dell'Unione europea o di accordi internazionali, sempre sulla base di progetti autonomamente presentati da soggetti industriali, assimilati e associati. Sono altresì finanziabili le attività di assistenza a soggetti individuali, assimilati e associati ai fini della predisposizione di progetti da presentare nell'ambito degli interventi previsti da programmi dell'Unione europea, nonché le attività svolte sulla base di progetti predisposti in conformità a bandi emanati dal MURST per obiettivi specifici, da parte di soggetti industriali, assimilati e associati. Sono ancora finanziabili i contratti affidati da soggetti industriali e assimilati ad università, enti di ricerca, ENEA, ASI e fondazioni private che svolgono attività di ricerca, attività di ricerca industriale, di sviluppo precompetitivo e di diffusione di tecnologie, finalizzate a nuove iniziative economiche ad alto contenuto tecnologico. Possono godere infine dei finanziamenti i progetti o programmi presentati da coloro che si impegnano a costituire o a concorrere alla costituzione di una nuova società finalizzata all'utilizzazione industriale dei risultati della ricerca, nonché gli interventi di sostegno all'occupazione nella ricerca industriale e alla mobilità temporanea dei ricercatori e alla connessa diffusione delle tecnologie, e gli interventi di sostegno ad infrastrutture, strutture e servizi per la ricerca industriale e per la diffusione delle tecnologie.

3.3.2. Ben più rilevante, se non altro in termini di significato politico dell'intervento, è l'art. 1 del decreto legge 30 settembre 2003, n. 269, convertito

dalla legge 24 novembre 2003, n. 326,⁴⁰ che dispone che, in aggiunta all'ordinaria deduzione, è deducibile dal reddito d'impresa:

- a) un importo pari al 10 per cento dei costi di ricerca e di sviluppo iscrivibili tra le immobilizzazioni immateriali; a tale importo si aggiunge il 30 per cento dell'eccedenza rispetto alla media degli stessi costi sostenuti nei 3 periodi d'imposta precedenti;
- b) l'importo delle spese direttamente sostenute per la partecipazione espositiva di prodotti in fiere all'estero, rimanendo comunque escluse le spese per sponsorizzazioni;
- c) l'ammontare delle spese sostenute per stage aziendali destinati a studenti di corsi di istruzione secondaria o universitaria, ovvero a diplomati o laureati per i quali non sia trascorso più di un anno dal termine del relativo corso di studi;
- d) l'ammontare delle spese sostenute per la quotazione in un mercato regolamentato⁴¹.

Con specifico riferimento all'agevolazione per costi di ricerca e sviluppo (lett. a), essa si applica a favore di tutti i contribuenti esercenti attività d'impresa (persone fisiche esercenti attività commerciali, società di persone e di capitale, ecc.), in attività alla data di entrata in vigore del decreto legge n. 269/2004 (2 ottobre 2003)⁴². L'agevolazione spetta per il periodo d'imposta

⁴⁰) La circolare 10 maggio 2005, n. 20/E dell'Agenzia delle entrate – Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, emanata a commento del citato provvedimento osserva che “le misure agevolative introdotte rappresentano un'anticipazione del “sistema agevolativo permanente” teso a ridurre il carico fiscale dei contribuenti che sostengono “spese per l'innovazione tecnologica, la ricerca e la formazione”, in armonia con quanto previsto dalla legge 7 aprile 2003, n. 80, contenente la delega per la riforma del sistema fiscale statale” (art. 4, comma 1, lett. s della legge delega n. 80 del 7 aprile 2003, in precedenza ricordato).

⁴¹) Tale disposizione e quella sulle spese sostenute per la partecipazione espositiva di prodotti in fiere all'estero sono state dichiarate illegittime in quanto aiuti di stato. “La concreta fruizione della detassazione, prevista dal richiamato articolo 1 del decreto n. 269, è tuttavia possibile unicamente per le fattispecie di cui alle precedenti lettere a) e c), relative, rispettivamente, agli investimenti in ricerca e sviluppo ed alle spese per stage aziendali. Va segnalato, infatti, che, con riferimento alle spese per partecipazioni a fiere all'estero, di cui alla precedente lettera b), ed alle spese per la quotazione in mercati regolamentati, di cui alla precedente lettera d), la Direzione Generale Concorrenza della Commissione europea, in seguito a consultazioni intercorse con la Rappresentanza Permanente d'Italia presso l'Unione Europea, ha manifestato un orientamento negativo sulla compatibilità delle relative disposizioni agevolative con il mercato comune” (circolare Agenzia delle entrate 10 maggio 2005, n. 20 cit.).

⁴²) “Possono fruire della detassazione in argomento i seguenti soggetti: persone fisiche esercenti attività commerciale ancorché gestita in forma di impresa familiare, comprese le aziende coniugali; società in nome collettivo e in accomandita semplice; società di armamento; società di fatto che abbiano per oggetto l'esercizio di attività commerciale; consorzi tra imprese; società a responsabilità limitata, per azioni e in accomandita per azioni; società cooperative e di mutua assicurazione; enti pubblici e privati, diversi dalle società, aventi

successivo alla data di entrata in vigore del decreto legge n. 269/2003, e cioè di regola (per tutti i soggetti il cui periodo d'imposta coincida con l'anno solare) per il 2004.

Poiché l'agevolazione riguarda i costi di ricerca e sviluppo "iscrivibili" tra le immobilizzazioni immateriali, l'Agenzia delle entrate ha chiarito⁴³ che essa riguarda esclusivamente i costi per la ricerca applicata (e cioè i costi relativi a studi, esperimenti, ricerche ed indagini finalizzati ad uno specifico prodotto o processo produttivo) e per lo sviluppo (e cioè i costi sostenuti prima dell'inizio della produzione commerciale o dell'utilizzazione e finalizzati all'applicazione dei risultati della ricerca). Rimangono, invece, esclusi dall'agevolazione, in quanto non capitalizzabili ma interamente imputabili al conto economico dell'esercizio in cui sono sostenuti, i costi per la ricerca di base, ossia sostenuti per studi, esperimenti, indagini e ricerche che non hanno una finalità precisa con riferimento al processo produttivo⁴⁴.

4. Le agevolazioni fiscali in materia di sviluppo orientato all'eliminazione o riduzione degli squilibri economici e sociali: dalla legislazione speciale ai distretti produttivi di cui alla legge finanziaria per il 2006.

4.1. La legislazione agevolativa speciale specificamente indirizzata allo sviluppo economico è estremamente diversificata e difficilmente

per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale; enti pubblici e privati, diversi dalle società, non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale, limitatamente al reddito derivante dall'attività commerciale esercitata; società, enti commerciali e persone fisiche non residenti nel territorio dello Stato, relativamente alle stabili organizzazioni situate nel territorio stesso, nella misura in cui l'attività di ricerca è svolta dalla stabile organizzazione. Sono esclusi dall'agevolazione: le persone fisiche esercenti attività agricola entro i limiti previsti dall'articolo 32 del TUIR; gli enti non commerciali se non titolari di reddito d'impresa. Sono in ogni caso esclusi dal beneficio fiscale in questione i soggetti che hanno iniziato l'attività successivamente al 2 ottobre 2003, data in cui il decreto n. 269 è entrato in vigore. Infatti, l'agevolazione, secondo quanto espressamente previsto all'articolo 1, comma 1, primo periodo, spetta esclusivamente ai "soggetti in attività alla data di entrata in vigore del... decreto" stesso" (circolare 10 maggio 2005, n. 20 cit.).

⁴³) Circolare n. 20 del 10 maggio 2005, par. 1.3.

⁴⁴) Lascia quanto meno perplessi, in un'ottica di coerente applicazione dell'art. 9 della Costituzione, l'esclusione della ricerca di base dall'agevolazione.

riconducibile ad un disegno organico e sistematico. Vari e talvolta contrastanti appaiono gli interessi e le finalità perseguite dal legislatore, interessi e finalità che molto spesso vanno a collidere con le ristrettezze di bilancio. A ciò si aggiunga che non è raro dover constatare che talune agevolazioni fiscali si pongono in contrasto con la normativa comunitaria, rappresentando aiuti di stato da questa non consentiti⁴⁵.

Ciò detto, senza alcuna pretesa di riuscire ad operare una risistemazione della farraginoso normativa esistente (nonché, come si vedrà, di prossima emanazione), a fini quanto meno espositivi può essere utile raggruppare le principali normative speciali in tre settori: (a) agevolazioni a favore di aree svantaggiate; (b) agevolazioni a favore dello sviluppo sostenibile; (c) agevolazioni a favore delle imprese che si aggregano in distretti industriali o in filiere produttive.

4.2. Agevolazioni a favore delle aree svantaggiate. L'art. 8 della 23 dicembre 2000, n. 388, legge finanziaria per il 2001⁴⁶, prevede la concessione di un credito di imposta a favore dei titolari di reddito di impresa che effettuino nuovi investimenti, fino alla chiusura del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2006, in determinate aree (previste dall'art. 87, paragrafo 3, lettere a) e c) del Trattato che istituisce la Comunità europea) o a favore dei titolari di imprese agricole che realizzino nuovi investimenti in tutto il territorio nazionale.

L'agevolazione è concessa entro limiti di importo predeterminati (ad esempio, 1.511 milioni di Euro per l'anno 2005, 1.250 milioni di Euro per l'anno 2006), sulla base di un'istanza che le imprese interessate devono inviare in via telematica al Centro operativo di Pescara dell'Agenzia delle entrate. L'Agenzia delle entrate riconosce l'agevolazione secondo l'ordine cronologico di presentazione delle domande, accordando preferenza alle domande

⁴⁵) In tema di applicazione della disciplina comunitaria in materia di aiuti di stato, cfr. P. RUSSO, *Le agevolazioni e le esenzioni fiscali alla luce dei principi comunitari in materia di aiuti di stato e poteri del giudice nazionale*, cit., nonché A. E. LA SCALA, *Il divieto di aiuti di stato e le misure di fiscalità di vantaggio nel quadro della politica regionale dell'Unione Europea e degli stati membri*, cit..

⁴⁶) Per un commento generale di tale disciplina agevolativa può vedersi la circolare dell'Agenzia delle entrate – Direzione Centrale Normativa e Contenzioso 12 settembre 2003, n. 49.

presentate dalle piccole e medie imprese, fino ad esaurimento dei fondi disponibili⁴⁷.

Oggetto dell'agevolazione sono gli investimenti in beni strumentali nuovi se realizzati mediante acquisizione esterna.

4.3. *Agevolazioni a favore dello sviluppo sostenibile.* L'art. 109 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, come modificato dall'art. 62 della legge 28 dicembre 2001, n. 448, prevede l'erogazione di un contributo, fruibile anche mediante credito d'imposta, al fine di incentivare misure ed interventi di promozione dello sviluppo sostenibile. In particolare sono finanziabili i seguenti interventi:

- a. riduzione della quantità e della pericolosità dei rifiuti;
- b. raccolta differenziata dei rifiuti, loro riuso e riutilizzo;
- c. minore uso delle risorse naturali non riproducibili nei processi produttivi;
- d. riduzione del consumo di risorsa idrica e sua restituzione, dopo il processo di depurazione, con caratteristiche che ne consentano il riutilizzo;
- e. minore consumo energetico e maggiore utilizzo di fonti energetiche riproducibili e non derivanti dal consumo di combustibili fossili, e per quanto concerne i finanziamenti relativi a risparmi energetici riferiti ad attività produttive, tenendo in particolare conto le richieste delle aziende la cui attività si svolge nei territori interessati dai patti territoriali approvati;
- f. innovazione tecnologica finalizzata alla protezione dell'ambiente;
- g. azioni di sperimentazione della contabilità ambientale territoriale;
- h. promozione presso i comuni, le province e le regioni dell'adozione delle procedure e dei programmi denominati Agende XXI ovvero certificazioni di qualità ambientale territoriale;
- i. attività agricole multifunzionali e di forestazione finalizzate alla promozione dello sviluppo sostenibile;
- j. interventi per il miglioramento della qualità dell'ambiente urbano;

⁴⁷) Il fatto che l'agevolazione è concessa fino ad esaurimento dei fondi disponibili ha determinato una "corsa" alla presentazione delle domande da parte dei contribuenti interessati.

- k. promozione di tecnologie ed interventi per la mitigazione degli impatti prodotti dalla navigazione e dal trasporto marittimi sugli ecosistemi marini;
- l. elaborazione ed attuazione di piani di sostenibilità in aree territoriali di particolare interesse dal punto di vista delle relazioni fra i settori economico, sociale ed ambientale.

4.3. *Agevolazioni a favore delle imprese che si aggregano in distretti industriali o in filiere produttive.*

4.3.1. L'art. 1 del decreto legge 30 settembre 2003, n. 269, già in precedenza esaminato, oltre che concedere incentivi a favore delle spese di ricerca e di sviluppo iscrivibili tra le immobilizzazioni immateriali da qualunque impresa effettuate, prevede anche una particolare agevolazione a favore delle piccole e medie imprese, come definite dall'Unione europea, che, nell'ambito di distretti industriali o filiere produttive, si aggregano in numero non inferiore a 10, utilizzando nuove strutture consortili o altri strumenti contrattuali per realizzare sinergie nelle innovazioni informatiche. Per i suddetti investimenti, è prevista la deduzione dal reddito d'impresa dei relativi costi nei limiti del 20 per cento della media dei redditi relativi, nel massimo, ai 3 esercizi precedenti al periodo d'imposta cui si applicano le disposizioni agevolative, non prendendo in considerazione a tal fine gli esercizi in perdita.

Come chiarito dall'Agenzia delle entrate⁴⁸ l'agevolazione spetta alle piccole e medie imprese⁴⁹ che si aggregano nell'ambito di distretti industriali o

⁴⁸) La circolare n. 20 del 10 maggio 2005 dell'Agenzia delle entrate ha precisato che "Tale regime di aiuti è stato autorizzato dalla Commissione europea con Decisione C(2004) 4057 del 14 ottobre 2004. Il regime di aiuti in questione, come precisato nel punto 23 della citata decisione, è conforme al Regolamento (CE) n. 70/2001 della Commissione del 12 gennaio 2001, relativo all'applicazione degli articoli 87 e 88 del Trattato che istituisce le Comunità europee (Trattato CE) agli aiuti di stato alle PMI, come modificato dal Regolamento (CE) n. 364/2004 della Commissione del 25 febbraio 2004".

⁴⁹) La circolare n. 20 del 10 maggio 2005 ha chiarito che: "La definizione di PMI deve essere desunta dall'Allegato I del Regolamento (CE) n. 70/2001, estratto dall'allegato alla Raccomandazione 96/280/CE del 3 aprile 1996 (in G.U.C.E. n. L 107 del 30 aprile 1996). Tale Raccomandazione è stata sostituita dalla Raccomandazione 2003/361/CE della Commissione del 6 maggio 2003 (in G.U.C.E. n. L 124 del 20 maggio 2003), le cui disposizioni, tuttavia, si applicano - ai sensi dell'articolo 3 - "a decorrere dal 1° gennaio 2005". Considerato che il periodo di applicazione dell'agevolazione in esame stessa ha inizio in epoca anteriore al 1° gennaio 2005 (come precisato al successivo paragrafo 2.2), ai fini della medesima, dovrà farsi

filieri produttive, intendendosi per i primi (distretti industriali) l'insieme di imprese facenti parte di uno stesso settore produttivo ma ciascuna specializzata in una precisa categoria di prodotti, localizzato in un'area geografica circoscritta, tra le quali esiste un rapporto di collaborazione e, allo stesso tempo, di concorrenza; e per le seconde (filieri produttive) l'insieme di imprese che effettuano in sequenza le diverse lavorazioni relative alla trasformazione di determinate materie prime in un prodotto finito.

L'agevolazione, che spetta per il periodo d'imposta successivo all'entrata in vigore del decreto legge n. 269/2003 (e cioè per il 2004), concerne esclusivamente le spese di ricerca e sviluppo iscrivibili fra le immobilizzazioni finanziarie, e dunque esclusivamente le spese di ricerca capitalizzabili⁵⁰.

riferimento alla definizione di PMI contenuta nella Raccomandazione 96/280/CE. In particolare, l'articolo 1, paragrafo 1, della citata Raccomandazione 96/280/CE precisa che le PMI "sono definite come imprese: aventi meno di 250 dipendenti, e aventi: - o un fatturato annuo non superiore a 40 milioni di EUR, oppure - un totale di bilancio annuo non superiore a 27 milioni di EUR, e in possesso del requisito di indipendenza definito al paragrafo 3" dello stesso articolo 1. Il successivo paragrafo 2, al fine di distinguerla dalla media impresa, definisce la piccola impresa "come un'impresa: avente meno di 50 dipendenti, e avente: - o un fatturato annuo non superiore a 7 milioni di EUR, oppure - un totale di bilancio annuo non superiore a 5 milioni di EUR, e in possesso del requisito di indipendenza definito al paragrafo 3". Ai sensi del paragrafo 3, il citato "requisito di indipendenza" sussiste per le imprese "il cui capitale o i cui diritti di voto non sono detenuti per il 25% o più da una sola impresa oppure, congiuntamente, da più imprese non conformi alla definizione di PMI o di piccola impresa, secondo il caso. Tale soglia può essere superata nelle due fattispecie seguenti: - se l'impresa è detenuta da società di investimenti pubblici, società di capitali di rischio o investitori istituzionali, a condizione che questi non esercitino alcun controllo individuale o congiunto sull'impresa, - se il capitale è disperso in modo tale che sia impossibile determinare da chi è detenuto e se l'impresa dichiara di poter legittimamente presumere che non è detenuto per il 25% o più da una sola impresa oppure, congiuntamente, da più imprese non conformi alle definizioni di PMI o di piccola impresa, secondo il caso."

⁵⁰) "La detassazione ha per oggetto le spese di ricerca e sviluppo "iscrivibili tra le immobilizzazioni finanziarie" sostenute dalle PMI che "nell'ambito di distretti industriali o filiere produttive, si aggregano in numero non inferiore a dieci, utilizzando nuove strutture consortili o altri strumenti contrattuali per realizzare sinergie nelle innovazioni informatiche", ai sensi dell'articolo 1, comma 1, lettera a), terzo periodo. Conformemente a quanto indicato nel precedente paragrafo 1.2 con riferimento alla detassazione per le spese di ricerca di cui al primo periodo della stessa lettera a), possono concorrere alla determinazione dell'importo agevolabile esclusivamente le spese di ricerca suscettibili di essere capitalizzate, a nulla rilevando la circostanza che siano stati effettivamente contabilizzati tra i costi di esercizio ovvero tra gli oneri pluriennali. Al riguardo, la più volte richiamata Decisione C (2004) 4057 del 14 ottobre 2004, al punto 11, ha precisato che i costi in questione devono essere: o "iscrivibili nello stato patrimoniale tra le immobilizzazioni immateriali"; o "imputabili alla ricerca industriale e ad attività di sviluppo precompetitive", rimanendo quindi "esclusa la ricerca fondamentale"; o "imputabili a prodotti o processi chiaramente indicati"; o "identificabili e

4.3.2. Lo Schema di legge finanziaria per il 2006 (Atto Senato n. 3613) all'art. 53 (art. 1, commi da 263 a 268, nel testo approvato dal Senato a seguito dell'emendamento presentato dal Governo) prevede l'istituzione dei Distretti produttivi, quali libere aggregazioni di imprese articolate sul piano territoriale e sul piano funzionale, con l'obiettivo di accrescere lo sviluppo delle aree e dei settori di riferimento, di migliorare l'efficienza nell'organizzazione e nella produzione, secondo principi di sussidiarietà verticale ed orizzontale.

A fini fiscali le imprese appartenenti ai Distretti produttivi possono congiuntamente esercitare l'opzione per la tassazione di Distretto ai fini dell'applicazione dell'Imposta sul reddito delle Società. Si osservano, in quanto applicabili le disposizioni contenute negli articoli 117 e seguenti del testo unico

quantificabili"; o "connessi a processi concretamente realizzabili sotto il profilo tecnico"; o "atti a produrre redditi futuri riconducibili a tali oneri". Si ricorda che la "Disciplina comunitaria per gli aiuti di Stato alla ricerca e sviluppo" (in G.U.C.E. n. C 045 del 17 febbraio 1996) distingue tra: - "ricerca fondamentale", intesa come attività che mira all'ampliamento delle conoscenze scientifiche e tecniche non connesse ad obiettivi industriali o commerciali; - "ricerca industriale", ossia ricerca pianificata o indagini critiche miranti ad acquisire nuove conoscenze, utili a mettere a punto nuovi prodotti, processi produttivi o servizi o comportare un notevole miglioramento dei prodotti, processi produttivi o servizi esistenti; - "attività di sviluppo precompetitivo", quale concretizzazione dei risultati della ricerca industriale in un piano, un progetto o un disegno per prodotti, processi produttivi o servizi "nuovi", modificati o migliorati, siano essi destinati alla vendita ovvero all'utilizzazione, compresa la creazione di un primo prototipo non idoneo a fini commerciali. Come già ricordato e chiaramente evidenziato nella Decisione comunitaria [cfr. punto 11, lettera (a)], sono agevolabili esclusivamente i costi sostenuti per le attività di ricerca industriale e di sviluppo precompetitivo. In altri termini, così come per la detassazione di cui al paragrafo 1 [relativa alle disposizioni dell'articolo 1, comma 1, lettera a), primo periodo] non sono agevolabili le spese relative alla ricerca di base, anche per la detassazione di cui al presente paragrafo sono escluse le spese relative all'attività che, secondo la definizione comunitaria, è denominata ricerca fondamentale. Sostanzialmente, si tratta, in entrambi i casi, di attività di ricerca che, seppure diversamente denominate, non hanno necessariamente finalità direttamente connesse ad obiettivi commerciali. In conformità al Regolamento (CE) n. 364/2004, che contiene la disciplina degli aiuti per attività di ricerca e sviluppo svolta dalle PMI, possono essere ammesse all'agevolazione i seguenti costi e spese: a) spese per il personale (ricercatori, tecnici e altro personale ausiliario nella misura in cui sono impiegati nel progetto di ricerca); b) costi della strumentazione e delle attrezzature utilizzate per il progetto di ricerca e per la durata di questo; per i beni durevoli utilizzati in attività di ricerca rilevano i costi dell'ammortamento relativi al periodo di vita del progetto di ricerca; c) costo dei fabbricati utilizzati per il progetto di ricerca e per la durata dello stesso, limitatamente agli ammortamenti relativi al periodo di vita del progetto di ricerca; d) costi relativi ai servizi di consulenza e di servizi equivalenti, utilizzati esclusivamente nell'attività di ricerca; e) spese generali supplementari direttamente imputabili al progetto di ricerca; f) altri costi di esercizio, inclusi i costi dei materiali, delle forniture e di prodotti analoghi, direttamente imputabili al progetto di ricerca" (circolare n. 20 del 10 maggio 2005 dell'Agenzia delle entrate cit.).

delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, relative alla tassazione di gruppo delle imprese residenti.

La determinazione del reddito unitario imponibile, nonché dei tributi, contributi ed altre somme dovute agli enti locali, viene operata su base concordataria per almeno un triennio, in base a particolari disposizioni. La determinazione di quanto dovuto è operata tenendo conto della attitudine alla contribuzione delle imprese, con l'obiettivo di stimolare la crescita economica e sociale dei territori interessati. In caso di opzione per la tassazione distrettuale unitaria, l'ammontare dovuto è determinato in cifra unica annuale per il Distretto nel suo complesso. I criteri generali per la determinazione di quanto dovuto in base al concordato vengono determinati dagli enti locali interessati, previa consultazione delle categorie interessate e degli organismi rappresentativi dei distretti.

In definitiva, il Distretto produttivo viene configurato come nuovo soggetto d'imposta⁵¹, che determina unitariamente il reddito secondo le regole del consolidato fiscale e, dunque, compensando redditi e perdite realizzati dalle imprese appartenenti al medesimo Distretto. In ciò si sostanzia il trattamento agevolativo, oltre che nella possibilità sopra indicata di determinare su base concordataria per almeno un triennio il reddito unitario da sottoporre a tassazione.

5. *Considerazioni conclusive e critiche sulle agevolazioni fiscali per la ricerca e lo sviluppo.*

5.1. Il panorama, pur breve e limitato agli aspetti salienti della materia e ai principali provvedimenti agevolativi, consente alcune considerazioni e valutazioni generali sulla disciplina fiscale agevolativa a favore della ricerca e dello sviluppo.

⁵¹) L'art. 1, comma 265, lett. a), n. 3, del testo della legge finanziaria 2006 approvato dal Senato include i Distretti produttivi fra i soggetti IRES del testo unico delle imposte sui redditi.

Non può certamente dirsi che il legislatore fiscale non abbia riconosciuto la ricerca come valore costituzionalmente protetto né abbia trascurato lo sviluppo economico come fattore programmatico, anch'esso costituzionalmente previsto. In materia di sviluppo economico, in particolare, i principali interventi fino ad oggi attuati hanno avuto proprio riguardo all'eliminazione degli "squilibri economici e sociali" nelle diverse zone del Paese: la stessa istituzione dei Distretti produttivi prevista dal disegno di legge finanziaria per il 2006 appare perseguire tale linea direttrice.

Ciò riconosciuto, non può peraltro non rilevarsi, da un lato, la farraginosità e spesso sovrapposizione degli interventi contenuti nella legislazione speciale e, dall'altro, talvolta la limitatezza della previsione agevolativa.

5.2. Sotto il primo profilo (che riguarda in particolare lo sviluppo orientato all'eliminazione o riduzione degli "squilibri economici e sociali") la legislazione speciale rischia di non raggiungere gli obiettivi programmati, e cioè di non ottenere quegli effetti positivi per lo sviluppo che il legislatore vorrebbe raggiungere. La mancanza di un sistema, come in precedenza messo in luce, rischia uno spreco di risorse. Meglio sarebbe, come era negli intenti delle leggi delega degli anni 70 e 90⁵², unificare e concentrare gli interventi su obiettivi precisi e soprattutto chiaramente rispondenti a coerenti politiche economiche. Forse solo l'istituzione dei Distretti produttivi di cui alla legge finanziaria per il 2006 potrà rappresentare un cambiamento di tendenza verso un sistema di interventi mirati, rispondenti a precisi indirizzi di politica economica.

⁵²) Mi riferisco alla delega per la riforma tributaria n. 825 del 9 ottobre 1971 e alla disposizione di delega di cui all'art. 17 della legge n. 408 del 29 dicembre 1990, in precedenza ricordate.

5.3. Ben più pregnanti sono le critiche sollevabili nei confronti della disciplina fiscale, sia speciale che del testo unico, riguardanti le agevolazioni per la ricerca, anche dovendo tener conto del fatto – più volte ripetuto – che la ricerca è posta come valore fondamentale dalla nostra Costituzione (art. 9) sia come valore in sé considerato sia come fattore di sviluppo economico, culturale e sociale.

Limitandosi – dato sicuramente il loro maggior rilievo trattandosi di disposizioni a regime – alle norme del testo unico,⁵³ può osservarsi quanto segue.

Con riferimento alle deduzioni delle erogazioni liberali a favore degli enti di ricerca i più recenti interventi normativi (art. 14 del decreto legge n. 35 del 14 marzo 2005) hanno almeno in parte eliminato alcune fra le più evidenti lacune preesistenti, ma nel contempo introdotto una disciplina “verticistica” difficilmente accettabile.

Ed invero, il più volte citato art. 14 del decreto legge n. 35 del 14 marzo 2005 ha sicuramente colmato la più importante lacuna normativa precedentemente esistente, prevedendo la possibilità di dedurre le erogazioni liberali a favore degli enti di ricerca anche da parte delle persone fisiche non esercenti attività d’impresa. Ciò rappresenta indubbiamente una corretta attuazione del disposto dell’art. 9 della Costituzione, che nel promuovere la ricerca scientifica e tecnica non consente certamente di distinguere fra contribuenti e tipologie di reddito nel riconoscimento di agevolazioni fiscali mirate a sviluppare la ricerca.

Non accettabile appare, invece, l’impostazione “verticistica” della disciplina agevolativa introdotta che, come visto, tende a privilegiare università, fondazioni universitarie ed enti di ricerca vigilati dal Ministero dell’istruzione, dell’università e della ricerca, a favore dei quali la deduzione fiscale è riconosciuta senza limiti d’importo a favore sia di persone fisiche non esercenti attività di impresa che delle imprese, rispetto agli altri enti di ricerca, nei confronti dei quali la deduzione fiscale è limitata soggettivamente e quantitativamente.

⁵³) Con riferimento alla normativa speciale si è già accennato al fatto che la ricerca di base è esclusa dalle agevolazioni di cui al d.l. n. 269/2003. Tale scelta non appare certamente coerente con il disposto dell’art. 9 della Costituzione, che – come più volte ricordato – considera la ricerca come valore in sé da garantire e sviluppare.

Per quanto concerne, invece, le spese di ricerca di cui all'art. 108 del testo unico, l'effetto agevolativo di tale disposizione appare alquanto (ed ingiustificatamente) limitato.

Ricordo che la portata della disposizione dell'art. 108 del testo unico è la seguente:

- ✓ da un lato, si consente all'impresa di scegliere se spendere in un unico esercizio i costi per la ricerca, ivi comprese le spese di sviluppo, o se ripartire tali costi per quote costanti in cinque periodi d'imposta;
- ✓ dall'altro, si prevede che nel caso in cui all'esito degli studi e ricerche l'impresa acquisisca un bene (immateriale o anche materiale) ammortizzabile, le relative quote di ammortamento debbono essere calcolate sul costo del predetto bene al netto degli importi già dedotti, appunto quali spese per studi o ricerche.

Appare sufficiente riportare il contenuto della norma per rilevare che non solo nessuna agevolazione fiscale sia prevista per il bene (immateriale o materiale) risultante dall'attività di ricerca, ma anche che il trattamento ai fini del calcolo delle quote di ammortamento del bene risultante dall'attività di ricerca determina in definitiva la restituzione delle deduzioni precedentemente fruite. Se ciò risponde sicuramente a corretti principi contabili, non si può peraltro affermare che tale disciplina abbia effetti realmente agevolativi, risponda, cioè, al disposto dell'art. 9 della Costituzione.

Non può infatti dimenticarsi che il disposto dell'art. 9 della Costituzione pone lo sviluppo della ricerca sia scientifica che tecnica come obiettivo primario della Repubblica, e cioè sia come valore in sé, quali che siano i risultati per effetto di essa conseguibili, sia come fattore fondamentale per lo sviluppo economico, culturale e sociale del Paese. Orbene tale secondo, fondamentale profilo della norma costituzionale appare del tutto trascurato dalla disposizione del testo unico in esame, laddove non solo non riconosce alcun particolare trattamento agevolativo al risultato dell'attività di ricerca (al bene immateriale o materiale da essa risultante) ma addirittura, riducendo la base di commisurazione dell'ammortamento di tale bene, determina un effetto di recupero delle agevolazioni precedentemente concesse.