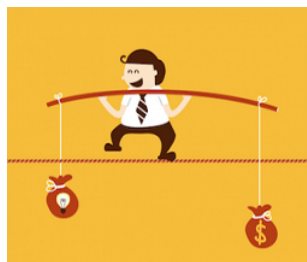


Normativa e prassi

## Bonus ricerca e percorsi formativi: un binomio difficile da realizzare

23 Settembre 2016

Considerata la variegata casistica di questi programmi, l'Agenzia delle Entrate si è espressa dopo aver acquisito il parere del competente ministero dello Sviluppo economico



Con la **risoluzione n. 80/E** del 23 settembre 2016, l'Agenzia delle Entrate affronta il tema della riconducibilità dei costi sostenuti per sviluppare percorsi formativi a carattere innovativo - anche mediante l'utilizzo di nuovi strumenti digitali e comunicativi - tra quelli eleggibili al credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo, istituito dall'articolo 3 del decreto legge 145/2013.

Nel documento di prassi, che riporta il parere di competenza del ministero dello Sviluppo economico, si rileva che, sebbene l'applicazione delle tecnologie Ict attraverso interventi formativi dedicati possa essere considerata una leva di innovazione dello specifico settore, sussistono dubbi in ordine alla possibilità di riconoscere caratteri di innovazione al singolo progetto formativo, inteso come "prodotto, processo o servizio" (articolo 3, comma 4, lettera c), del DL 145/2013).

Al di là di tale considerazione di carattere generale, viene attribuita altresì valenza all'ulteriore circostanza che il processo seguito per la definizione dello specifico progetto formativo, la sua articolazione modulare e le metodologie didattiche adottate sembrano nella sostanza già appartenere al patrimonio della scienza della formazione, concludendo, quindi, che i costi sostenuti in relazione a detta attività non possono considerarsi eleggibili al credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo.

L'interesse del documento di prassi deriva dall'aver affrontato un aspetto estremamente rilevante per i potenziali beneficiari del credito d'imposta per le spese di ricerca e sviluppo, ossia quello della corretta individuazione dell'ambito oggettivo di applicazione della misura agevolativa.

La concreta casistica in cui può realizzarsi l'attività di ricerca e sviluppo, rilevante ai fini dell'attribuzione del credito d'imposta, è infatti molto variegata e difficilmente prevedibile in astratto.

Sotto tale profilo assume fondamentale rilevanza, per il contribuente, poter conoscere in anticipo, in relazione alla specifica fattispecie che lo riguarda, se l'Agenzia delle Entrate ritiene che sussistano i presupposti per l'applicazione del beneficio fiscale.

Con riferimento alla disciplina sul credito d'imposta per l'attività di ricerca e sviluppo, l'Agenzia, conformemente a quanto precisato con circolare n. 5/E del 2016 e agli ulteriori chiarimenti in materia di revisione della disciplina degli interpelli forniti con circolare n. 9/E del 2016, procede, se necessario, ad acquisire il parere del ministero dello Sviluppo economico, consentendo quindi all'istante di sapere in breve tempo, beneficiando della stringente tempistica prevista dall'attuale disciplina in materia di interpello del contribuente, la posizione unitaria delle Amministrazioni competenti.

Altro aspetto di rilievo della risoluzione in esame è aver analizzato un'ipotesi peculiare di attività in cui può estrinsecarsi l'attività di ricerca e sviluppo, chiarendo gli elementi che precludono al contribuente di poter beneficiare, in relazione ai costi sostenuti per detta attività, del credito d'imposta.

### **Attività di ricerca e sviluppo, costi eleggibili**

A livello normativo, l'articolo 3 del decreto legge 145/2013, riconosce alle imprese che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo, dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2019, un credito di imposta, la cui misura è pari al 25% *"delle spese sostenute in eccedenza rispetto alla media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015"*.

Con decreto del ministro dell'Economia e delle Finanze, di concerto con il ministro dello Sviluppo economico, del 27 maggio 2015 sono state adottate le disposizioni applicative dell'agevolazione.

In merito all'ambito oggettivo del credito d'imposta, il richiamato articolo 3, al comma 4, e l'articolo 2 del decreto attuativo definiscono le attività di ricerca e sviluppo.

In particolare,, il comma 4, lettera c) include tra dette attività quella di *“acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica e commerciale allo scopo di produrre piani, progetti o disegni per prodotti, processi o servizi nuovi, modificati o migliorati ...”*.

Nelle categorie di costi ammissibili, connessi allo svolgimento delle suddette attività, l'articolo 3, al comma 6, indica alla lettera a) le spese per personale altamente qualificato e alla lettera c) quelle relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese, comprese le start-up innovative, di cui all'articolo 25 del decreto legge 179/2012 (ricerca *extra-muros*). Con riferimento a entrambe le tipologie di spese, la misura del credito è elevata al 50 per cento.

### **Caratteristiche di prodotti e servizi innovativi nell'ambito della formazione**

Nell'istanza di interpello, dalla quale trae origine la risoluzione in esame, le attività svolte vengono descritte come attività, di ricerca e sviluppo, dedite alla creazione di *“corsi di formazione con un forte contenuto innovativo”*, soprattutto per quanto attiene ai processi che si articolano in:

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

Nel caso affrontato, l'istante - che riferisce di aver svolto la suddetta attività in parte direttamente, tramite personale altamente qualificato, e in parte esternalizzando la ricerca tramite start-up innovative - ritiene che l'attività svolta rientri tra quelle previste dall'articolo 2 comma 1, lettera c), del decreto attuativo del 27 maggio 2015 e, quindi, che i costi sostenuti siano ammissibili al credito di imposta.

### **I principi affermati**

Il ministero dello Sviluppo economico, chiamato a fornire il parere di competenza, esprime dubbi in ordine alla sussistenza dei caratteri di innovazione, in relazione allo specifico progetto formativo,

inteso esso stesso come *“prodotto, processo o servizio”*, pur potendosi considerare una leva di innovazione del settore l’applicazione delle tecnologie Ict attraverso interventi formativi dedicati.

A tale primario aspetto, nell’iter argomentativo del documento di prassi in esame, si aggiunge l’ulteriore considerazione che il processo seguito per la definizione dello specifico progetto formativo (analisi fabbisogni, mappatura del settore, elaborazione dei percorsi formativi, articolazione di percorsi, contenuti, metodologie), nonché la sua articolazione modulare e le metodologie didattiche (lezioni frontali, Fad, project work, role playing, business games, tirocini formativi, learning by doing, eccetera) sembrano già appartenere al patrimonio della scienza della formazione, risultando impiegate in altre esperienze di erogazione di alta formazione.

Infine la risoluzione sottolinea che, comunque, nel caso in cui il percorso formativo fosse destinato a essere erogato dietro remunerazione, e, quindi, avesse una destinazione commerciale, opererebbe il motivo espresso di esclusione dal credito di imposta per i *“prodotti, processi o servizi”* di cui all’articolo 3 comma 4, lettera c) del decreto legge 145/2013 (fatta eccezione per i prototipi richiamati all’ultimo passaggio della stessa lettera c)).

In sostanza, il documento di prassi afferma, in linea di principio, la difficile configurabilità del carattere di innovazione in relazione allo specifico progetto formativo, inteso come *“prodotto, processo o servizio”* e attribuisce rilevanza al già avvenuto utilizzo nel settore della formazione:

- delle modalità con le quali si sviluppa la definizione del singolo progetto formativo
- della sua concreta articolazione
- delle metodologie didattiche adottate.

Sulla base delle suddette argomentazioni, la risoluzione conclude che, in relazione all’attività esaminata, i costi sostenuti a fronte della stessa non possono considerarsi eleggibili al credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo.

di

**Annalisa Fava**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/bonus-ricerca-e-percorsi-formativi-binomio-difficile-realizzare>