

Brain drain e agevolazioni alle imprese che investono in ricerca e sviluppo nell'ordinamento giuridico italiano

di Rosa Geraci*

SOMMARIO: 1. Il fenomeno del *brain drain* in Italia. – 2. Dal *brain drain* al *brain gain*: come attrarre capitale umano. – 3. Le politiche di gestione del *brain drain* realizzate a livello nazionale. – 4. Il credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo nell'evoluzione normativa. – 4.1. Le condizioni per la fruizione del beneficio e la cumulabilità con altre agevolazioni. – 4.2. Il regime dei controlli e delle sanzioni. – 5. Gli incentivi fiscali vigenti per il rimpatrio dei cervelli in Italia. – 6. Il programma *Horizon Europe* per la ricerca. – 7. Conclusioni.

1. Il fenomeno del *brain drain* in Italia

L'espressione inglese *brain drain* indica la migrazione di persone altamente qualificate che, formatesi in un Paese, si trasferiscono e lavorano in un altro.

Tale definizione ha dato vita a problemi concettuali con particolare riguardo a chi debba essere considerato altamente qualificato e che cosa si debba intendere per migrazione.

In genere, quasi tutti gli studiosi, che si sono occupati di migrazioni altamente qualificate, considerano come popolazione di riferimento le persone in possesso di istruzione terziaria che vivono e lavorano in un Paese diverso da quello natale.

Il concetto di *brain drain*, formulato nei primi anni '60 del secolo scorso dalla *Royal Society*, avendo riguardo all'esodo degli scienziati e dei ricercatori britannici verso gli Stati Uniti, è stato esteso alla forza lavoro qualificata senza alcun riferimento ai settori professionali di appartenenza.

Una definizione di *brain drain* molto comune è quella che lo definisce come «le migrazioni di personale qualificato da paesi in via di sviluppo a paesi sviluppati», concentrando l'attenzione sulla perdita di risorse dei paesi in via di sviluppo.

Le migrazioni di personale altamente qualificato hanno costituito

* Ricercatrice in Diritto Tributario, Università degli Studi di Palermo.

l'oggetto dell'analisi di due teorie: la teoria del capitale umano, che tende a spiegare, sotto il profilo micro-sociale, le decisioni di migrare verso luoghi in cui l'istruzione abbia un rendimento più elevato; e l'approccio neo-marxista dei rapporti tra il centro e la periferia, che, invece, concentra l'attenzione sulle differenze, a livello macro-sociale, tra le nazioni sviluppate e i Paesi in via di sviluppo.

Il risultato di questi studi è noto come *standard view*, la quale ritiene che i moti delle migrazioni qualificate siano unidirezionali, dai Paesi in via di sviluppo ai Paesi sviluppati.

Verso la fine degli anni '90, però, la presenza di movimenti di rientro, di scambio di cervelli e di flussi verso i Paesi emergenti del Golfo Persico e del Sud-Est asiatico, fece tramontare il paradigma interpretativo della *standard view* per fare emergere quello cosiddetto circolazionista, che descriveva i moti del personale altamente qualificato come circolatori e soggetti a fenomeni di scambio tra i Paesi. Invero, la *standard view* può essere criticata sotto molti aspetti: in primo luogo, essa utilizza un concetto di alta qualificazione che tende ad annullare le differenze professionali; in secondo luogo, trascurava il ruolo di rilievo che all'interno dei fenomeni migratori assumono i governi, le organizzazioni internazionali, i blocchi regionali e le compagnie multinazionali.

Il fenomeno del cosiddetto *brain drain* è una realtà con la quale l'Italia si trova a confrontarsi da alcuni anni¹.

I dati a disposizione su questo fenomeno, pur non consentendone una stima precisa, possono esserci di ausilio a comprenderne la portata.

Avveduto e Brandi, lavorando sui dati ISTAT relativi alle cancellazioni dall'anagrafe dei laureati italiani, hanno concluso che dal 1996 al 1999 hanno lasciato il paese 12 mila laureati².

I dati di Docquier e Marfouk ci dicono che in Italia il tasso di espatrio

¹ V. ADI, Associazione Dottorandi e Dottori di Ricerca Italiani, *Cervelli in fuga*, Roma, 2001, 20 ss.; S.O. BECKER, A. ICHINO, P. PERI, *How large is the "Brain Drain" from Italy?*, University of California, 2001, 1 ss., in http://www.andreaichino.it/scientific_publications/braindrain_resubmission.pdf; S. MORANO-FOADI, *Italian Scientific Migration: From Brain Exchange to Brain Drain*, in *Research Report*, University of Leeds, Centre for the Study of Law and Policy in Europe, 2003, 1 ss., consultabile all'indirizzo <http://www.leeds.ac.uk/law/cslpe/phare/No.8.pdf>.

² S. AVVEDUTO, M.C. BRANDI, *Le migrazioni qualificate in Italia*, in *Studi Emigrazione*, 2004, 797-827; M.C. BRANDI, *Evoluzione degli studi sulle skilled migration: brain drain e mobilità*, in *Studi Emigrazione*, 2001, 75-93.

si attestava, nel 2000, al 7 per cento, quindi era in calo. Ciononostante, pur essendo diminuito il livello di drenaggio, coloro che emigrano sono sempre più qualificati e istruiti di coloro che rimangono³. La prova di ciò è data dal fatto che, secondo i dati diffusi dall'OCSE nel 2005, solo il 12,2 per cento degli stranieri abitanti in Italia è in possesso di un titolo universitario o postuniversitario, e la situazione non accenna a migliorare⁴. Invero, secondo quanto reso noto in Gazzetta Ufficiale il 30 gennaio 2014, l'incremento è di circa 140 mila connazionali oltreconfine.

Dati non dissimili registrano l'ISTAT e l'Eurispes nel suo ultimo rapporto.

Le stime disponibili ci indicano che gli aspetti problematici connessi alle migrazioni riguardano l'alto contenuto di capitale umano di coloro che lasciano il Paese e, per converso, i bassi livelli di qualificazione degli immigrati che entrano in Italia.

Tra i motivi che spingono i ricercatori italiani a emigrare molti attendono alla possibilità di svolgere la propria attività su di un orizzonte temporale di medio e lungo termine, oltre che alle carenze infrastrutturali che ostacolano l'attività di ricerca. Questa realtà ci pone di fronte all'inevitabile necessità di definire e attivare una strategia allargata e trasversale partendo dalle politiche fiscali.

2. Dal brain drain al brain gain: come attrarre capitale umano

Sono principalmente due i paradigmi dominanti in cui inscrivere la mobilità dei lavoratori *highly skilled* lungo traiettorie cross-nazionali: il *brain drain*, meglio noto come "fuga dei cervelli", arginabile unicamente con

³ F. DOCQUIER, A. MARFOUK, *Measuring the International Mobility of Skilled Workers (1990-2000)*, World Bank Policy Research Working Paper, 2004, 3381 ss., consultabile all'indirizzo internet <http://papers.ssrn.com/sol3/Delivery.cfm/38017.pdf>; F. DOCQUIER, H. RAPOPORT, *Skilled migration: the perspective of developing countries*, World Bank Policy Research Working Paper, Bonn, 2005, 3382; F. DOCQUIER, A. MARFOUK, *International Migration by Education Attainment, 1990-2000*, in *International Migration, remittances, and the Brain Drain*, eds. Ç. ÖZDEN, M. SCHIFF, Washington/New York, 2006, 151-199. Si veda anche M. BEINE, F. DOCQUIER, H. RAPOPORT, *Brain drain and economic growth: theory and evidence*, in *Journal of Development Economics*, 2001, 275-289.

⁴ OECD, *Database on immigrants and expatriates*, 2005, 1 ss., in http://www.oecd.org/document/51/0,2340,en_2649_201185_34063091_1_1_1_1,00.html.

strategie di ritorno, e la *brain circulation*, che descrive tendenze di circolazione fluida dei lavoratori e mira a promuovere la stazionarietà del capitale umano netto, all'interno di un Paese, bilanciando i flussi multidirezionali in entrata e in uscita.

Tuttavia, vari studi hanno mostrato come le traiettorie dei flussi italiani siano assai vicine alla più tradizionale «fuga di cervelli», non trovando l'univocità delle traiettorie oltrefrontiera di queste migrazioni intellettuali un riscontro analogo nei flussi di immigrazione in Italia⁵. Ciò non significa, come sottolinea Beltrame, che occorrerebbe semplicemente «abbandonare la *standard view* e adottare acriticamente l'approccio circolazionista, sostenendo che i moti sono policentrici, temporanei, di scambio e circolatori». Sarebbe il caso, invece, «di cercare di pensare a questi diversi moti come complementari e, attraverso la raccolta di dati sistematici, quantificarne le dimensioni»⁶.

Al netto delle considerazioni circa la presenza di ragioni puramente personali di migrazione è certa la valenza determinante delle decisioni maturate dai *policy makers* e degli incentivi istituzionali nelle scelte operate da un ricercatore.

La capacità di attrarre e trattenere flussi di risorse, talenti e investimenti transita inevitabilmente da un coinvolgimento ampio e partecipato di tutti gli *stakeholders* interessati: una rete integrata di relazioni, servizi e competenze in grado di collegare offerta territoriale e domanda internazionale e di costruire una strategia-Paese per l'attrattività. Con specifico riferimento all'*asset* del capitale umano, per passare dal *brain drain* al *brain gain*, è cruciale creare una rete territoriale coesa, pronta a valorizzare le singole esperienze internazionali e culturali maturate negli anni.

È importante, dunque, far leva sulle risorse a disposizione, accompagnando gli incentivi fiscali agli investimenti in istruzione, ricerca e innovazione. Al riguardo, un valido ausilio nell'individuazione e attuazione di efficaci politiche di attrattività può essere tratto dalla mappatura delle esigenze, dalla costruzione di un tessuto socio-economico compatto e dalla diffusione di strumenti finanziari ed economici incentivanti.

⁵ P. CORTI, *Storia delle migrazioni internazionali*, Roma-Bari, 2003, 128.

⁶ L. BELTRAME, *Globalizzazione e fuga dei cervelli*, in *Rassegna Italiana di Sociologia*, 2008, 277-295.

3. *Le politiche di gestione del brain drain realizzate a livello nazionale*

Sono i governi nazionali a detenere i principali strumenti di *policy* per la gestione delle migrazioni del personale altamente qualificato.

Lowel ha riscontrato nella pratica dei governi sei tipi di politiche per la gestione del *brain drain*⁷. Esse si sostanziano in:

- Politiche di ritorno, volte a favorire il rientro dei cervelli emigrati all'estero, mediante incentivi prevalentemente di natura fiscale, basantesi sull'idea che i migranti abbiano acquisito delle competenze che possono essere molto utili nel Paese di origine.

- Politiche di restrizione, che riguardano l'impiego di barriere alla migrazione. Si tratta prevalentemente di accorgimenti adottati dai Paesi di destinazione per controllare l'ingresso degli immigrati. Questo tipo di politiche si basa sia sul sistema delle quote annuali, che su particolari programmi di permanenza temporanea.

- Politiche di reclutamento, che sono dirette ad attrarre competenze e possono avere principalmente due motivazioni: da un lato possono essere politiche volte a colmare carenze di forza-lavoro in determinati settori; dall'altro queste possono essere mirate a compensare le perdite di personale altamente qualificato.

- Politiche di riparazione, che si prefiggono di recuperare, almeno in parte, gli investimenti perduti con la migrazione dei cervelli, introducendo una serie di tasse. Tali tasse possono gravare o sui redditi del migrante, o sui Paesi di destinazione, come nel caso del *tax on brain*⁸.

- Politiche di sfruttamento, che considerano il *brain drain* non più come un fenomeno negativo ma come un insieme di opportunità.

- Politiche di ritenzione, volte a potenziare determinati settori in modo da incrementare la produttività pur in presenza di perdite di capitale umano altamente qualificato.

In concreto, nonostante l'anzidetta categorizzazione, i governi tendono ad utilizzare in modo combinato le ricordate politiche per la gestione del *brain drain*.

Un ulteriore agente rilevante nella gestione delle migrazioni altamente

⁷ L.B. LOWELL, *Policy Responses to the International Mobility of Skilled Labour*, International migration papers, 45, ILO, Geneva, 2002, 1 ss. disponibile all'indirizzo <http://www.ilo.org/public/english/protection/migrant/download/imp/imp45.pdf>.

⁸ K. HAMADA, *Taxing the brain drain: A global point of view*, in *The New International Order*, ed. J. BHAGWATI, Cambridge, 1977, 36 ss.

qualificate è costituito dalle organizzazioni internazionali. L'UNPD, ad esempio, gestisce il programma TOKTEN che, sviluppato nel 1977, ha impegnato cinquemila volontari in venticinque Paesi in via di sviluppo, con l'obiettivo di utilizzare l'*expertise* degli espatriati di un determinato Paese per sviluppare precise aree nel Paese di origine.

Un altro programma è il *Return of Qualified African Nationals* (RQAN), diretto a sviluppare le economie nazionali attraverso la ricerca di personale altamente qualificato che possa rientrare nei Paesi trovando un lavoro stabile.

Degno di nota è, altresì, il ruolo dell'Unione Europea, del *North American Free Trade Agreement* (NAFTA), del *Mercosul* e dell'*Asia Pacific Cooperation* (APEC), il cui scopo è quello di stabilire degli accordi che favoriscano il libero commercio, il libero movimento di persone e anche il riconoscimento di alcune qualifiche.

Un ruolo cardine nel fenomeno della mobilità di migranti ad alta qualificazione è svolto, infine, dalle Università ove si origina la formazione di studiosi e ricercatori e che sono caratterizzate, complice l'internazionalizzazione e la globalizzazione, da un alto tasso di dinamicità degli studenti che identificano una particolare categoria di potenziali e futuri migranti altamente qualificati.

4. *Il credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo nell'evoluzione normativa*

La misura fiscale del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo è stata oggetto di numerose norme succedutesi nel tempo.

Risale al 2003 il primo provvedimento (decreto legge 30 settembre 2003, n. 269, noto come Legge tecno-Tremonti) che si poneva quale obiettivo primario quello di sostenere gli investimenti in attività di ricerca, sviluppo e innovazione effettuati dalla generalità delle imprese. Quest'ultimo, tuttavia, sottoponeva l'agevolazione ivi prevista – che si sostanziava in un'esclusione dall'imposta sul reddito d'impresa di una percentuale dei costi sostenuti in relazione ad attività di ricerca e sviluppo – a limiti assai stringenti che di fatto ne ridimensionavano notevolmente l'efficacia.

Solamente con l'articolo 1, commi da 280 a 284, della legge 27 dicembre 2007, n. 296 (Legge Finanziaria 2007) è stato introdotto, per gli anni dal 2007 al 2009, un credito d'imposta a favore delle imprese che effettua-

no investimenti in attività di ricerca e sviluppo. La misura dell'incentivo era del 10 per cento, per i costi di ricerca e sviluppo in generale, e del 40 per cento, per i costi sostenuti in relazione a contratti stipulati con Università o altri enti di ricerca.

Alla suindicata legge hanno fatto seguito il decreto legge 13 maggio 2011, n. 70 (Decreto Sviluppo), che, all'articolo 1, ha introdotto il credito d'imposta per la ricerca scientifica "contrattuale", ossia commissionata ad Università ed enti pubblici di ricerca, per gli anni 2011 e 2012, e il decreto legge 22 giugno 2012, n. 83 (Decreto Crescita), il quale ha introdotto, all'articolo 24, il credito d'imposta per le imprese che assumono a tempo indeterminato personale altamente qualificato. La possibilità di fruire del beneficio, tuttavia, era ancorata alla presentazione di un'apposita istanza.

Appena tre anni dopo, l'articolo 1, comma 35, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 (cosiddetta Legge di Stabilità 2015) ha integralmente sostituito l'articolo 3 del decreto legge 23 dicembre 2013, n. 145 (Decreto destinazione Italia), che aveva introdotto un credito d'imposta per la ricerca e lo sviluppo, mai applicato a causa della mancata emanazione del relativo decreto applicativo⁹.

Questa norma ha definito il credito d'imposta introdotto dal Decreto destinazione Italia modificandone «la misura, la decorrenza, la platea dei beneficiari, nonché prevedendo una maggiorazione premiale dello stesso per le spese relative alla ricerca svolta *extra muros* e per quelle relative al personale altamente qualificato impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo».¹⁰

Tra i profili innovativi che caratterizzano il novellato art. 3 del Decreto destinazione Italia si configura l'automaticità del credito d'imposta e la sua esclusione dal novero degli aiuti di Stato, come si evince dal dato che il nuovo testo della norma non contiene più alcun riferimento alla necessaria previa approvazione della Commissione Europea alla programmazione dei fondi strutturali comunitari¹¹.

Inoltre, il comma 14 dell'art. 3, pur contemplando l'emanazione da

⁹ Cfr. sul tema: G. BERARDO, V. DULCAMORE, *Il nuovo credito d'imposta per la ricerca e lo sviluppo non è "aiuto di Stato"*, in *Corriere Tributario*, 2015, 314 ss.; A. SACRESTANO, *Un nuovo credito d'imposta per la ricerca e lo sviluppo*, in *Corriere tributario*, 2014, 3389 ss.

¹⁰ Cfr. Relazione illustrativa al Disegno di legge recante "*Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato*", Atto di camera n. 2679-bis.

¹¹ Sulla disciplina previgente cfr. A. SACRESTANO, *Piano destinazione Italia: per invertire la rotta, misure fiscali per la ricerca e digitalizzazione delle PMI*, in *Corriere Tributario*, 2014, 314 ss.

parte del Ministro dell'economia e delle finanze di concerto con il Ministro dello sviluppo economico di un Decreto attuativo, nulla disponeva circa la tempistica entro cui questa dovesse essere avvenire, lasciandola indefinita.

Il vecchio credito d'imposta per ricerca e sviluppo *ex* l. n. 190/2014, è riferito alla generalità delle imprese, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico e dal regime contabile, contrariamente a quanto previsto dalla normativa precedente, che escludeva espressamente dal novero dei soggetti beneficiari le imprese con un fatturato superiore o uguale ad euro cinquecento milioni.

Il comma 1 dell'articolo 3 del Decreto destinazione Italia, come modificato dalla legge 27 dicembre 2019, n. 160, riconosce «a tutte le imprese, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano e dal regime contabile adottato» che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2019 un credito d'imposta pari al 25 per cento delle spese incrementalmente sostenute rispetto alla media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015. Il periodo di efficacia temporale interessato dalla novellata norma è, quindi, più ampio di quello stabilito dalla versione previgente dell'articolo 3, il quale si riferiva al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2016.

Solo per le spese per personale altamente qualificato e per la ricerca *extra muros* il credito d'imposta era pari al 50 per cento delle medesime, pur difettando la norma di chiarezza nell'individuare la base sulla quale si dovesse applicare l'anzidetta percentuale premiale.

Per le imprese di nuova costituzione, infine, era previsto che la media degli investimenti in attività di ricerca e sviluppo da considerare ai fini del calcolo della spesa incrementale fosse quella risultante dagli investimenti realizzati a partire dalla costituzione delle stesse.

La Legge di Bilancio 2020 ha sostituito il vecchio credito d'imposta per ricerca e sviluppo con un credito d'imposta per investimenti in ricerca e sviluppo, transizione ecologica, innovazione tecnologica 4.0 e altre attività innovative¹². La validità di questo nuovo credito d'imposta ha subito

¹² A.C.G. CABRAL, S. APPELT, T. HANAPPI, *Corporate effective tax rates for R&D: The case of expenditure-based R&D tax incentives*, in *OECD Taxation Working Papers*, 2021, 1 ss.; UFFICIO PARLAMENTARE DI BILANCIO, Audizione del Presidente dell'Ufficio Parlamentare di

una proroga e la rimodulazione delle percentuali ad opera della Legge di Bilancio 2022, nei seguenti termini:

1) il credito d'imposta per investimenti in ricerca e sviluppo viene prorogato sino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2031, mantenendo la percentuale del 20 per cento fino al 31 dicembre 2022, nel limite di 4 milioni di euro. Dal 2023 al 2031 la misura è del 10 per cento e nel limite di 5 milioni di euro;

2) il credito d'imposta per le attività di innovazione tecnologica e di *design* e ideazione estetica è prorogato fino al periodo d'imposta 2025, mantenendo la percentuale del 10 per cento per il 2022 e il 2023. Per il 2024 e 2025 la percentuale è del 5 per cento. Il limite annuo è sempre di 2 milioni di euro;

3) il credito d'imposta per le attività di innovazione tecnologica, finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati per il raggiungimento di un obiettivo di transizione ecologica o di innovazione digitale 4.0, è prorogato fino al 2025. Esso resta al 15 per cento per il 2022 nel limite di 2 milioni di euro; è fissato al 10 per cento per il 2023 con un limite massimo annuo di 4 milioni di euro; è determinato al 5 per cento per i periodi d'imposta 2024 e 2025, nel limite di 4 milioni.

Il nuovo credito "Ricerca, Sviluppo e Innovazione" compete alle condizioni e nelle misure stabilite nei commi da 199 a 206 della Legge di Bilancio 2020 in relazione all'effettuazione degli investimenti nelle diverse tipologie di attività eleggibili.

Ai sensi del comma 199 della Legge di Bilancio 2020, possono accedere al nuovo incentivo tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato, incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico di appartenenza, dalla dimensione aziendale, contabile e dal regime di determinazione del reddito ai fini fiscali.

Sono escluse le imprese in stato di liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale, altra procedura concorsuale o che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni. Sono inoltre escluse le imprese destinatarie di sanzioni interdittive ai sensi dell'articolo

bilancio nell'ambito delle audizioni preliminari all'esame del disegno di legge di bilancio per il 2022, 23 novembre 2022.

9, comma 2, del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231 (recante «*Disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica*»).

Per le imprese ammesse al credito d'imposta, la fruizione del beneficio spettante è, comunque, subordinata alla condizione del rispetto delle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro e al corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori.

La formulazione della norma rende dubbia la possibilità di includere tra i soggetti beneficiari le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, i soggetti che effettuano attività di ricerca e sviluppo su commissione di terzi e i consorzi e le reti di imprese.

Per fare chiarezza sul primo aspetto, può essere d'ausilio esegetico l'articolo 17 del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185, concernente il credito d'imposta introdotto dalla Legge Finanziaria 2007, il quale presenta elementi di similarità con quello introdotto dalla Legge di Bilancio 2020; motivo per cui, a parer di chi scrive, si può ragionevolmente ritenere che il principio contenuto nella suddetta norma possa estendersi anche al nuovo credito d'imposta.

Precisamente, l'articolo 17 del d.l. n. 185/2008 stabilisce che le disposizioni di cui all'articolo 1, commi da 280 a 284, della Legge Finanziaria 2007 vanno interpretate nel senso che «il credito d'imposta ivi previsto spetta anche ai soggetti residenti e alle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti che eseguono le attività di ricerca e sviluppo nel caso di contratti stipulati con imprese residenti o localizzate negli Stati membri della Comunità europea, negli Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo ovvero in Stati o territori che sono inclusi nella lista di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 220 del 19 settembre 1996».

Per una soluzione al quesito relativo alla possibilità o meno di includere tra i beneficiari del credito d'imposta in disamina anche i soggetti che svolgono attività di ricerca e sviluppo su commissione di terzi, si rimanda a quanto specificato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 17/E del 17 aprile 2009, ove si legge che «nell'ipotesi in cui i committenti siano imprese non residenti il credito d'imposta spetta "anche" ai soggetti residenti ed alle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti, in relazione ai costi relativi ad attività di ricerca eseguite in base

a contratti stipulati con le suddette imprese non residenti [...] il credito d'imposta è determinato assumendo come importo agevolabile quello pattuito per la ricerca contrattuale commissionata "nell'ambito di un'operazione effettuata alle normali condizioni di mercato e che non comporti elementi di collusione" di cui all'articolo 4, comma 1, lettera d), del DM n. 76 del 2008 [...] Rimane fermo che in relazione ad una medesima attività di ricerca il credito d'imposta non può che essere riconosciuto ad un solo soggetto».

Sempre sotto il profilo soggettivo, la nuova normativa agevolativa non contiene alcun riferimento ai consorzi e alle reti di imprese che effettuano attività di ricerca, sviluppo e innovazione; il che lascia intendere che la volontà del Legislatore sia stata quella di escludere queste figure dal novero dei soggetti beneficiari.

Per quanto concerne il credito d'imposta "Ricerca, Sviluppo e Innovazione", la nuova disciplina ha ampliato la tipologia delle attività ammissibili al beneficio. Nel nuovo contesto normativo, infatti, il novero delle fattispecie agevolabili non è più circoscritto alle sole attività di ricerca e sviluppo ma è stato esteso anche alle attività di innovazione tecnologica nonché alle attività di *design* e ideazione estetica, indicando per ogni tipologia di attività esercitata le spese ammissibili ai fini della determinazione della base di calcolo del beneficio.

Rispetto alla previgente disciplina agevolativa, in cui il beneficio era calcolato con il metodo incrementale, la nuova disciplina considera l'ammontare degli investimenti effettuati, adottando il metodo di calcolo volumetrico e non richiede l'effettuazione di un ammontare minimo di investimenti (in precedenza pari a 30.000 euro) al fine di poter accedere al credito d'imposta¹³.

¹³ Avendo riguardo alla precedente normativa agevolativa, i commi 4 e 5 dell'art. 3, d.l. 145/2013, contengono un elenco dettagliato delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta. Si tratta delle seguenti attività:

a) lavori sperimentali o teorici svolti, aventi quale principale finalità l'acquisizione di nuove conoscenze sui fondamenti di fenomeni e di fatti osservabili, senza che siano previste applicazioni o utilizzazioni pratiche dirette;

b) ricerca pianificata o indagini critiche miranti ad acquisire nuove conoscenze, da utilizzare per mettere a punto nuovi prodotti, processi o servizi o permettere un miglioramento dei prodotti, processi o servizi esistenti ovvero la creazione di componenti di sistemi complessi, necessaria per la ricerca industriale, ad esclusione dei prototipi di cui alla lettera c);

c) acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo delle conoscenze e capacità

Per tutte le fattispecie sopra indicate, la norma specifica che la base di calcolo è assunta al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti per le stesse spese ammissibili e che, nel rispetto dei massimali indicati e a condizione della separazione analitica dei progetti e delle spese ammissibili pertinenti alle diverse tipologie di attività, è possibile applicare il beneficio anche per più attività ammissibili nello stesso

esistenti di natura scientifica, tecnologica e commerciale allo scopo di produrre piani, progetti o disegni per prodotti, processi o servizi nuovi, modificati o migliorati; può trattarsi anche di altre attività destinate alla definizione concettuale, alla pianificazione e alla documentazione concernenti nuovi prodotti, processi e servizi; tali attività possono comprendere l'elaborazione di progetti, disegni, piani e altra documentazione, purché non siano destinati a uso commerciale; realizzazione di prototipi utilizzabili per scopi commerciali, quando il prototipo è necessariamente il prodotto commerciale finale e il suo costo di fabbricazione è troppo elevato per poterlo usare soltanto a fini di dimostrazione e di convalida;

d) produzione e collaudo di prodotti, processi e servizi, a condizione che non siano impiegati o trasformati in vista di applicazioni o per finalità commerciali.

Non rientrano nel novero delle attività agevolabili le modifiche ordinarie o periodiche apportate a prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione, servizi esistenti e altre operazioni in corso, anche quanto tali modifiche rappresentino miglioramenti.

Il sesto comma dell'articolo *de quo* elenca le spese ammissibili ai fini della detrazione del credito d'imposta, che sono quelle relative a:

a) personale altamente qualificato impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo, in possesso di un titolo di dottore di ricerca, ovvero iscritto ad un ciclo di dottorato presso una Università italiana o estera, ovvero in possesso di laurea magistrale in discipline di ambito tecnico o scientifico secondo la classificazione UNESCO ISCED (*International Standard Classification of Education*) o di cui all'allegato 1 annesso al presente Decreto;

b) quote di ammortamento delle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio, nei limiti dell'importo risultante dall'applicazione dei coefficienti stabiliti con Decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988, pubblicato nel supplemento ordinario n. 8 alla Gazzetta Ufficiale n. 27 del 2 febbraio 1989, in relazione alla misura e al periodo di utilizzo per l'attività di ricerca e sviluppo e comunque con un costo unitario non inferiore ad euro 2.000,00 al netto dell'imposta sul valore aggiunto;

c) spese relative ai costi della ricerca sostenuti a seguito di contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese comprese le *start-up* innovative di cui all'articolo 25 del decreto legge 18 ottobre 2012, n. 179, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2012, n. 221;

d) competenze tecniche e privative industriali relative a un'invenzione industriale o biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale, anche acquisite da fonti esterne.

periodo d'imposta¹⁴.

Al riguardo, si evidenzia che il Legislatore prevede l'obbligo, «in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi», di operare il ragguaglio ad anno del limite massimo delle spese ammissibili, lasciando intendere con ciò che, ai fini dell'applicazione della disciplina agevolativa, può assumere rilevanza anche un periodo d'imposta – «successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019» – avente una durata inferiore (o superiore) ai dodici mesi.

In sostanza, la presenza di periodi d'imposta di durata diversa da quella *standard* di dodici mesi non deve generare effetti distorsivi – a vantaggio o a svantaggio – nel calcolo del beneficio attribuibile, con la conseguenza che il limite massimo delle spese ammissibili dovrà essere ragguagliato alla durata effettiva del periodo agevolato.

A ben vedere, il credito d'imposta per investimenti in ricerca, sviluppo e innovazione contempla un arco temporale maggiore rispetto al suo predecessore, oltre ad un ampliamento della pletera dei beneficiari; purtuttavia, la farraginosità degli adempimenti burocratici cui se ne subordina la fruizione rischia di renderne disagiata l'accesso, pregiudicandone la concreta utilità.

4.1. *Le condizioni per la fruizione del beneficio e la cumulabilità con altre agevolazioni*

La nuova normativa non subordina la fruizione del credito d'imposta alla previa presentazione di un'istanza telematica, né prescrive alcuno specifico adempimento prodromico ai fini del riconoscimento del beneficio, trattandosi – stando al testo della norma – di un'agevolazione del tutto automatica e soggetta a controlli meramente successivi alla sua fruizione.

Il credito d'imposta *de quo* deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui è maturato. Esso, sotto il profilo fiscale, non concorre alla formazione del reddito d'impresa, né della base

¹⁴ Nell'ottica di incentivare più efficacemente l'avanzamento tecnologico dei processi produttivi e gli investimenti in ricerca e sviluppo nel Mezzogiorno, il decreto "Rilancio" (art. 244 del decreto legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito con legge 17 luglio 2020, n. 77) ha introdotto una maggiorazione dell'aliquota del credito d'imposta destinato alle imprese operanti nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna, Sicilia, Lazio, Marche e Umbria.

imponibile ai fini dell'IRAP e non rileva ai fini del pro-rata di deducibilità degli interessi e delle spese generali, ex artt. 61 e 109 del T.U.I.R.

Il riferimento alla maturazione deve intendersi fatto al momento in cui il costo risulta sostenuto ai fini della determinazione del reddito d'impresa, in base ai criteri di cui all'art. 109 del T.U.I.R.

Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione orizzontale, a norma dell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, ma allo stesso, per espressa previsione del comma 204 della Legge di Bilancio 2020 non si applica il limite di euro 700.000,00 annui (art. 34, Legge 23 dicembre 2000, n. 388) e il limite di euro 250.000,00 annui per i crediti riportati nel quadro RU della dichiarazione dei redditi (articolo 1, comma 53, legge 24 dicembre 2007, n. 244).

Sempre in forza del già citato comma 204, il nuovo credito d'imposta "Ricerca, Sviluppo e Innovazione":

- non può formare oggetto di cessione o trasferimento neanche all'interno del consolidato fiscale;
- non concorre alla formazione del reddito d'impresa, né della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive;
- non incide sul calcolo della quota di interessi passivi deducibile dal reddito di impresa ai sensi dell'articolo 61 del T.U.I.R.;
- non rileva ai fini della determinazione della quota di spese e altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, deducibile dal reddito di impresa ai sensi dell'articolo 109, comma 5, del T.U.I.R.

Il nuovo credito d'imposta, a differenza del suo predecessore, è cumulabile con le altre agevolazioni afferenti alle medesime spese¹⁵. In tal caso la percentuale spettante andrebbe applicata sul costo sostenuto, cioè al lordo del costo coperto da altri contributi pubblici o agevolazioni, con il limite che l'importo risultante dal cumulo non potrà mai essere superiore alla spesa sostenuta.

¹⁵ Avallandosi così l'indirizzo espresso dall'Agenzia delle Entrate che, sul punto, ebbe modo di chiarire che, non essendo il credito d'imposta in questione un aiuto di Stato e non dovendo, quindi, rispettare alcuna intensità di aiuto, non si debbano applicare al medesimo le regole sul cumulo con gli aiuti di Stato e con gli aiuti c.d. *de minimis*; pertanto «il credito d'imposta è cumulabile con altri contributi pubblici e agevolazioni salvo che le norme disciplinanti le altre misure a favore della ricerca [...] non dispongano diversamente». Cfr. Circolare 13 giugno 2008, n. 46/E, in www.agenziaentrate.gov.it

4.2. *Il regime dei controlli e delle sanzioni*

Sul versante dei controlli, le nuove norme, senza soluzione di continuità dalle previgenti, prevedono che questi siano svolti, *ex post*, sulla base di un'apposita documentazione contabile certificata dal soggetto incaricato della revisione legale o dal collegio sindacale o da un professionista iscritto nel registro dei revisori legali di cui al decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39, da allegare al bilancio.

L'obbligo di avvalersi della certificazione di un revisore legale dei conti o di una società di revisione è previsto anche per le imprese non soggette alla revisione legale dei conti e prive di un collegio sindacale; esse, tuttavia, possono includere le spese sostenute per l'attività di certificazione contabile tra quelle ammissibili per determinare il credito d'imposta entro il limite massimo di euro 5.000,00. Il suddetto obbligo non sussiste per le imprese con bilancio certificato.

È richiesto che: «Il revisore legale dei conti o il professionista responsabile della revisione legale dei conti, nell'assunzione dell'incarico, osserva i principi di indipendenza elaborati ai sensi dell'articolo 10 del citato D.Lgs. n. 39 del 2010, e, in attesa della loro emanazione, quelli previsti dal codice etico dell'*International Federation of Accountants* (IFAC) [...] Nei confronti del revisore legale dei conti o del professionista responsabile della revisione legale dei conti che incorre in colpa grave nell'esecuzione degli atti che gli sono richiesti per il rilascio della certificazione di cui al comma 11 si applicano le disposizioni dell'articolo 64 del codice di procedura civile»¹⁶.

In caso di indebita fruizione, anche parziale, del credito d'imposta per il mancato rispetto delle condizioni richieste ovvero a causa dell'inammissibilità dei costi sulla base dei quali è stato determinato, si riconosce all'Agenzia delle Entrate il potere di recuperare l'importo indebitamente fruito, senza applicazione di interessi e sanzioni (a differenza di quanto previsto in precedenza).

Con Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dello sviluppo economico, del 23 aprile 2018 sono state

¹⁶ Art. 64. (Responsabilità del consulente): Si applicano al consulente tecnico le disposizioni del codice penale relative ai periti. In ogni caso, il consulente tecnico che incorre in colpa grave nell'esecuzione degli atti che gli sono richiesti, è punito con l'arresto fino a un anno o con l'ammenda fino a € 10.329,00. Si applica l'art. 35 del codice penale. In ogni caso è dovuto il risarcimento dei danni causati alle parti.

regolamentate le modalità di verifica e controllo dell'effettività delle spese sostenute, le cause di decadenza del beneficio e le modalità di restituzione del credito d'imposta di cui l'impresa ha indebitamente fruito. Invero, il monitoraggio delle fruizioni del credito d'imposta *de quo* è effettuato dal Ministero dell'economia e delle finanze ed è rivolto ad assicurare il rispetto dei vincoli di bilancio e degli obiettivi di finanza pubblica.

5. *Gli incentivi fiscali vigenti per il rimpatrio dei cervelli in Italia*

Sono molteplici le norme che si prefiggono l'obiettivo di far rientrare in Italia "le eccellenze", siano essi ricercatori o docenti universitari, lavoratori o studenti, i quali abbiano maturato esperienze non occasionali all'estero.

Tra queste si segnalano la legge 30 dicembre 2010, n. 238, riferita ai lavoratori, e il d.l. n. 269/2003, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2003, n. 326, con riguardo a ricercatori e docenti universitari, con cui il Legislatore mira a garantire a chi rientra una serie di agevolazioni fiscali, che si concretano in una riduzione della base imponibile.

In particolare, la l. n. 238/2010 distingue i beneficiari a seconda che questi dopo aver risieduto in Italia abbiano svolto attività di lavoro *post lauream* oppure abbiano acquisito all'estero un titolo di studio *post laurea*.

Nel primo caso, per potere beneficiare degli incentivi, è richiesto che il soggetto abbia risieduto per almeno due anni in Italia e abbia «svolto continuativamente un'attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o di impresa» fuori dal proprio paese d'origine e dall'Italia negli ultimi due anni.

Nella seconda ipotesi, invece, oltre alla residenza di ventiquattro mesi in Italia, è necessario che il soggetto abbia conseguito fuori dal proprio paese d'origine e dall'Italia un titolo di laurea o una specializzazione *post lauream*.

In ambedue i casi è necessario, comunque, che il soggetto venga assunto o avvii in Italia un'attività di impresa o di lavoro autonomo e che vi trasferisca il domicilio nonché la residenza entro tre mesi dall'assunzione o dall'avvio dell'attività. Solo così, infatti, scatterà uno sconto IRPEF del 30 per cento sulla base imponibile per gli uomini e del 20 per cento per le donne.

Il termine di scadenza per usufruire del beneficio, prima fissato al 31 dicembre 2015, è stato prorogato al 31 dicembre 2017 ad opera dell'art. 10, comma 12 *octies*, del Decreto Milleproroghe 2015 (decreto legge 31 dicembre 2014, n. 192), aggiunto allo stesso in sede di conversione, con modificazioni, in legge 27 febbraio 2015, n. 11.

Con specifico riferimento ai ricercatori e ai docenti (in possesso di un titolo di studio universitario o equiparato) che abbiano svolto in maniera continuativa per almeno due anni documentata attività di ricerca o docenza all'estero e che entro i sette anni solari successivi all'entrata in vigore della norma vengano a svolgere la loro attività in Italia ed acquisiscano qui la residenza fiscale, l'art. 44 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2012, n. 122, prevede la concessione di benefici fiscali. La norma *de qua* riconosce a questi soggetti, nell'anno d'imposta in cui divengano fiscalmente residenti in Italia e nei due periodi d'imposta successivi – a condizione che mantengano la residenza in Italia – un abbattimento del 90 per cento del reddito imponibile da lavoro dipendente o autonomo percepito.

Un'altra misura normativa volta ad incentivare il rientro in Italia dei cervelli residenti all'estero è quella prevista dall'art. 3 del ricordato d.l. n. 269/2003, a norma del quale i redditi di lavoro dipendente o autonomo dei ricercatori in possesso di un titolo di studio universitario o equiparato, che risiedono in modo non occasionale all'estero e che ivi abbiano svolto una documentata attività di ricerca presso Università o centri di ricerca pubblici o privati per almeno due anni continuativi, sono imponibili solo per il 10 per cento, ai fini delle imposte dirette e non concorrono alla formazione della produzione netta ai fini IRAP. Fondamentale, al fine di ottenere il beneficio, è che i ricercatori dalla data di entrata in vigore del ricordato Decreto ovvero nei cinque anni solari successivi vengano a svolgere la propria attività in Italia, e che, di conseguenza, divengano fiscalmente residenti nel territorio dello Stato. L'incentivo si applica nel periodo d'imposta in cui il soggetto diviene radicalmente residente nel territorio dello Stato e nei due periodi d'imposta successivi.

Dal 1° gennaio 2017 per i redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia da lavoratori che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato, ai sensi dell'articolo 2 del T.U.I.R., la tassazione avviene sul 50 per cento del loro ammontare. L'agevolazione spetta a partire dall'anno in cui avviene il trasferimento della residenza fiscale e per i

quattro anni successivi ai lavoratori in possesso di laurea che siano cittadini dell'Unione Europea o cittadini di Stati diversi da quelli appartenenti all'Unione europea, con i quali sia in vigore una convenzione per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito o un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale. Ulteriore requisito per fruire dell'agevolazione è che l'attività di lavoro o studio sia svolta in Italia o all'estero. Per quel che concerne l'attività di studio il requisito è soddisfatto a condizione che il soggetto consegua la laurea o altro titolo accademico *post lauream* della durata di almeno un biennio. Per l'attività di lavoro all'estero occorre avere riguardo ai due anni immediatamente precedenti al rientro, mentre per l'attività di lavoro in Italia non si richiede che questa sia coerente con il titolo di studio posseduto.

L'art. 44 del d.l. n. 78/2010 – recante misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica –, come da ultimo modificato dall'art. 5 del d.l. 19 maggio 2019, n. 34, stabilisce che non concorre alla formazione del reddito di lavoro dipendente o autonomo il 90 per cento degli emolumenti percepiti dai docenti e dai ricercatori che, «in possesso di titolo di studio universitario o equiparato e non occasionalmente residenti all'estero, abbiano svolto documentata attività di ricerca o docenza all'estero presso centri di ricerca pubblici o privati o università per almeno due anni continuativi e che vengono a svolgere la loro attività in Italia, acquisendo conseguentemente la residenza fiscale nel territorio dello Stato».

L'effettivo svolgimento dell'attività di ricerca o di docenza all'estero deve risultare da idonea documentazione rilasciata dagli enti presso i quali l'attività è stata svolta in cui si attesta la natura giuridica dell'Ente, l'attività svolta dal docente o ricercatore e la relativa durata.

La Circolare 23 maggio 2017, n. 17 dell'Agenzia delle Entrate chiarisce che la documentazione rilasciata al ricercatore, se prodotta in lingua straniera (Inglese, Francese Tedesco o Spagnolo), deve essere tradotta in Italiano. Se la documentazione è prodotta in altre lingue è necessaria la *traduzione giurata* ovvero la vidimazione da parte dell'autorità consolare.

Non è necessario che l'attività di ricerca sia stata svolta nei due anni immediatamente precedenti il rientro, piuttosto che il docente/ricercatore abbia svolto tale attività qualificata prima del rientro in Italia per un periodo *minimo ed ininterrotto di 24 mesi*. La norma richiede espressamente che il docente o il ricercatore acquisisca la residenza fiscale nel territorio dello

Stato e che ciò avvenga in conseguenza dello svolgimento dell'attività lavorativa in Italia.

L'articolo 1, comma 763, della legge 30 dicembre 2021, n. 234 (Legge di Bilancio 2022) ha modificato l'art. 5 del d.l. n. 34/2019 introducendo i commi 5 *ter* e 5 *quater*, che hanno esteso l'agevolazione per il cosiddetto "Rientro dei cervelli" disciplinato dall'articolo 44 del d.l. n. 78/2010 ai ricercatori e i docenti che: 1) alla data del 31 dicembre 2019 risultavano già beneficiari del regime di tassazione agevolato; 2) sono stati iscritti all'AI-RE o hanno avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi (comma 5 *ter* nell'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 e Circolare CNR n. 15/2020, pag. 7) o sono cittadini di Stati Membri della UE; 3) hanno già trasferito la residenza in Italia prima dell'anno 2020¹⁷.

A ben vedere, comune denominatore a tutte le normative volte ad implementare il rimpatrio delle figure altamente qualificate è il requisito territoriale della residenza in Italia, pensato per favorire il *brain gain*, ma è prematuro formulare ipotesi sull'effettiva riuscita della normativa allo scopo.

6. Il programma Horizon Europe per la ricerca

Horizon Europe, istituito con il Regolamento UE 28 aprile 2021, n. 695 è il nuovo programma di finanziamento gestito direttamente dalla Commissione europea con l'obiettivo generale di produrre un "impatto scientifico, tecnologico, economico e sociale" di guisa da ottimizzare il valore aggiunto degli investimenti dell'Unione in ricerca e innovazione. Esso rappresenta il successore di *Horizon 2020*, operativo dal 1° gennaio 2014 al 31 dicembre 2020, e mira a coprire l'intera catena della ricerca, da quella di frontiera, allo sviluppo tecnologico, alla dimostrazione e valorizzazione dei risultati fino all'innovazione, che permea l'intero programma per gli anni 2021 – 2027. Il programma si concentra su obiettivi e attività che gli Stati membri non possono raggiungere singolarmente e mira a rafforzarne sia le basi scientifiche e tecnologiche sia lo Spazio europeo della ricerca (SER), oltre che ad incrementare la competitività in tutti gli Stati membri,

¹⁷ Viene meno il requisito della necessaria iscrizione dei docenti e ricercatori all'AI-RE dei docenti prima del rientro nel territorio italiano.

contribuendo a realizzare le priorità strategiche e gli impegni dell'Unione.

Dal punto di vista finanziario, l'intento è di promuovere un incremento degli investimenti pubblici e privati in R&I negli Stati membri, avvicinandosi all'obiettivo di ottenere investimenti complessivi pari almeno al 3 per cento del PIL dell'Unione in ricerca e sviluppo, indicato nella Strategia Europa 2020 (2010).

La struttura di *Horizon Europe* ruota intorno a tre pilastri: *excellence silence*, *Global Challenges* e *European Industrial Competitiveness* e *Innovative Europe*.

Il primo pilastro si prefigge l'obiettivo di incrementare la qualità della base scientifica europea, sostenendo le idee migliori, sviluppando talenti in Europa, fornendo ai ricercatori l'accesso alle migliori infrastrutture di ricerca, perché l'Europa possa essere un luogo incentivante per i migliori ricercatori a livello mondiale.

Il secondo pilastro intende rendere l'Europa il luogo più "attraente" per investire nella ricerca e nell'innovazione, promuovendo attività strutturate dalle aziende. Questo pilastro sostiene la creazione e la diffusione di conoscenze e tecnologie per far fronte alle sfide globali, rafforzare la competitività dell'industria europea, stimolare l'impatto della ricerca e dell'innovazione nella società e incentivare l'innovazione nel settore industriale, con particolare riguardo alle piccole e medie imprese e alle *startup*.

All'interno del secondo pilastro di *Horizon Europe* si inserisce il Centro comune di ricerca – *Joint Research Center*, deputato a fornire alle politiche dell'Unione Europea un sostegno basato sull'evidenza scientifica in piena indipendenza da interessi nazionali, commerciali o privati.

Il terzo pilastro di *Horizon Europe*, infine, vero elemento innovativo del Programma quadro, promuove tutte le forme di innovazione anche non tecnologiche, agevolando lo sviluppo, la dimostrazione e il trasferimento di conoscenze e di soluzioni innovative nella società, con particolare riguardo alle innovazioni pionieristiche. L'obiettivo è quello di portare sul mercato le aziende con il più alto potenziale, cosiddette *scaleup*.

Horizon Europe prevede inoltre una parte trasversale – denominata "Ampliare la partecipazione e consolidare lo Spazio Europeo della Ricerca" – attraverso cui il Programma mira a ripristinare l'equilibrio paritario delle attività di ricerca e innovazione e a promuovere la varietà dei progetti e le Missioni di ricerca e innovazione. Queste ultime sono finalizzate ad aumentare l'efficacia dei finanziamenti e a risolvere talune delle grandi

sfide globali del nostro tempo, come l'adattamento al cambiamento climatico, la politica di coesione, il Fondo europeo per la difesa, gli investimenti sull'intelligenza artificiale e sulla *cybersecurity*.

Gli obiettivi specifici del programma, di seguito indicati e definiti specularmente alla struttura a tre pilastri, oltre a una quarta sezione trasversale, sono i seguenti:

«a) sviluppare, promuovere e far progredire l'eccellenza scientifica, sostenere la creazione e la diffusione di nuove conoscenze fondamentali e applicate di alta qualità nonché di competenze, tecnologie e soluzioni, promuovere la formazione e la mobilità dei ricercatori, attrarre talenti a tutti i livelli e contribuire alla piena partecipazione del bacino di talenti dell'Unione alle azioni sostenute nell'ambito del programma;

b) generare conoscenza, rafforzare l'impatto della R&I nell'elaborazione, nel sostegno e nell'attuazione delle politiche dell'Unione e sostenere l'adozione di soluzioni innovative, e l'accesso alle stesse, nel settore industriale europeo, in particolare nelle PMI, e nella società al fine di affrontare le sfide globali, compresi i cambiamenti climatici e gli obiettivi di sviluppo sostenibile;

c) promuovere tutte le forme di innovazione, agevolare lo sviluppo tecnologico, la dimostrazione e il trasferimento di conoscenze e tecnologie, rafforzare la diffusione e lo sfruttamento di soluzioni innovative»¹⁸;

d) ottimizzare l'attuazione del programma per rafforzare e potenziare l'impatto e la capacità di attrazione dello Spazio europeo della ricerca, promuovere la partecipazione al programma basata sull'eccellenza da tutti gli Stati membri, compresi i paesi con basse prestazioni in materia di R&I, e facilitare i rapporti di collaborazione nella R&I europea.

Una delle maggiori novità del programma *Horizon Europe* è costituita dalle summenzionate missioni di ricerca e innovazione identificate nell'allegato VI e previste all'articolo 8 del Reg. UE 695/2021. Esse identificano un portafoglio di azioni/progetti di ricerca improntati all'eccellenza e finalizzati a conseguire un impatto significativo rispetto ad una grande sfida globale coinvolgendo tutte le discipline scientifiche e i settori tecnologici più elevati, anche al fine di aumentare l'efficacia dei finanziamenti.

Il programma *Horizon Europe*, in continuità con *Horizon 2020*, prevede

¹⁸ Agenzia per la Promozione della Ricerca Europea (APRE), *Horizon Europe – La guida: cos'è, cosa finanzia, come partecipare*, 2021, pp. 12-13, consultabile all'indirizzo: <https://apre.it/wp-content/uploads/2021/04/guida-Horizon-Europe.pdf>.

iniziative di partenariato europeo tra la Commissione e *partners* pubblici o privati, con l'obiettivo principale di affrontare le sfide globali e la modernizzazione industriale attraverso sforzi concertati di ricerca e innovazione, impegnandosi a sostenere congiuntamente lo sviluppo e l'attuazione di un programma di attività di R&I, comprese quelle relative allo sfruttamento commerciale o all'adozione di specifiche politiche o normative.

Horizon Europe dispone la creazione di tre nuove tipologie di partenariati:

- Partenariati co-programmati tra la Commissione e *partners* privati e/o pubblici, basati su protocolli d'intesa e/o accordi contrattuali;

- Partenariati co-finanziati tra la Commissione e *partners* principalmente pubblici, che pongono al centro del consorzio le agenzie finanziatrici della ricerca a livello nazionale e altre autorità degli Stati membri.

- Partenariati istituzionalizzati tra l'Unione e soggetti pubblici e/o privati, caratterizzati da una prospettiva a lungo termine e da un elevato livello di integrazione, e implementati da strutture create *ad hoc*.

Le tipologie progettuali previste dal programma sono: *Research and innovation actions – RIA*; *Innovation actions – IA*; *Coordination and support actions – CSA*; *Programme co-fund actions – CoFund*; *Innovation and market deployment actions – IMDA*; *Training and mobility actions – TMA*; *Pre-commercial procurement actions – PLP actions*; *Public procurement of innovative solutions actions – PPI actions*.

In *Horizon Europe*, oltre che come beneficiari, è possibile partecipare come:

- *affiliated entities*, se c'è un rapporto giuridico o di capitale con il beneficiario, con obblighi e diritti simili ma senza firmare il *Grant agreement*;

- *associated partners*, che partecipano al progetto senza firmare il *Grant agreement* e senza poter ricevere alcun finanziamento.

Per un inquadramento generale del programma un utile supporto è costituito dalla guida *Horizon Europe* predisposta da APRE. Imprescindibile per predisporre di una buona proposta progettuale si rivela, inoltre, la consultazione di tutta la documentazione presente nella pagina del *topic* del portale *Funding & Tenders*, soprattutto *General Annexes* al Programma di lavoro, il manuale *online* del portale *EU Funding & Tenders* e lo *EU Grants AGA – Annotated Grant Agreement*.

7. Conclusioni

Dall'analisi del nuovo credito d'imposta per investimenti in ricerca e sviluppo emergono sia profili da valutare positivamente che aspetti critici.

Sul primo fronte, sono sicuramente da accogliere con favore: l'automaticità del riconoscimento del credito d'imposta, l'elisione del limite del fatturato ai fini della determinazione dei soggetti beneficiari, il mancato riferimento alla necessaria previa approvazione della Commissione europea e alla programmazione dei fondi strutturali comunitari. Inoltre, il tetto massimo dell'agevolazione passa da 2,5 milioni di euro ad euro 5 milioni, viene meno la condizione che siano sostenute spese per attività di ricerca e di sviluppo per almeno euro 30.000,00 e la durata dell'agevolazione passa dai tre ai cinque anni.

Ciononostante, la nuova normativa non è scevra da critiche.

La principale criticità consiste nella obiettiva difficoltà per imprenditori, collaboratori d'impresa e consulenti di identificare con precisione gli investimenti agevolabili con il rischio di incorrere negli accertamenti del Fisco e nella irrogazione di pesanti sanzioni. Si consideri che per l'utilizzo di un credito d'imposta esistente in misura superiore a quella spettante (credito "non spettante") si applica la sanzione pari al 30 per cento del credito utilizzato (art. 13, comma 4, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471), mentre in caso di utilizzo in compensazione di crediti inesistenti si applica la sanzione dal 100 per cento al 200 per cento della misura dei crediti stessi (art. 13, comma 5, del d.lgs. n. 471/1997). Invece, l'indebita compensazione di crediti superiori a 50 mila euro in un anno è punita con la reclusione da 6 mesi a 2 anni in caso di credito non spettante e da 1 anno e 6 mesi a 6 anni in caso di credito inesistente, rendendo necessario richiedere nei casi più controversi, al fine evitare l'applicazione delle sanzioni, un parere al MISE. Si consideri, infatti, che l'individuazione dei progetti che possono essere ricompresi nella nozione di "ricerca e sviluppo" riveste una specificità tecnica molto elevata, di natura non tributaria.

Con la Circolare 16 marzo 2016, n. 5/E l'Agenzia delle Entrate ha precisato che «le indagini riguardanti la effettiva riconducibilità di specifiche attività aziendali (ad esempio: sviluppo di una data molecola da parte di un'azienda nel settore chimico-farmaceutico) tra quelle accreditabili, analiticamente elencate dalle predette norme, comportano accertamenti di natura tecnica che involgono l'esclusiva competenza del Ministero dello

Sviluppo economico (MISE)».

Con successiva Circolare (Circ. 27 aprile 2017, n. 13/E), è stato ulteriormente puntualizzato che in presenza di incertezze afferenti squisitamente all'ambito oggettivo di applicazione dell'agevolazione e alla riconducibilità delle attività oggetto dell'istanza tra quelle eleggibili al credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo, «il soggetto interessato avrebbe potuto acquisire autonomamente il parere tecnico del MISE limitandosi a conservarlo, senza dover presentare a tal fine un'istanza di interpello all'Agenzia delle Entrate».

L'Agenzia delle Entrate è tornata sul punto con la Circolare 23 dicembre 2020, n. 31, precisando che i quesiti in materia che involgono esclusivamente questioni di natura tecnica non potranno formare oggetto di interpello alla stessa. Per quel che concerne le istanze di interpello aventi ad oggetto sia l'ammissibilità delle attività al beneficio, che questioni di carattere fiscale; queste saranno oggetto di diversa valutazione a seconda che il contribuente alleggi o meno all'istanza il propedeutico parere del MISE. Nella prima ipotesi, l'istanza sarà considerata ammissibile e istruita seguendo le ordinarie modalità mentre nel secondo caso, stante l'assenza del parere tecnico, la risposta potrà avere riguardo al mero esame del quesito di carattere fiscale.

Un altro elemento critico attiene alla complessità legata al corretto utilizzo dell'agevolazione in disamina quando questa si combina ad altre misure. È il caso, ad esempio, del cumulo tra il credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo e il nuovo *Patent Box*, una combinazione questa che consente di conseguire un risparmio fiscale superiore al 50 per cento del costo sostenuto per attività di ricerca e sviluppo.

Su questo profilo è intervenuta l'Agenzia delle Entrate, con la Circolare 24 febbraio 2023, n. 5/E, nel completare il quadro interpretativo del *Patent Box*, chiarendo che dalla base del calcolo del credito d'imposta per R&S deve dedursi la quota delle imposte risparmiate per effetto del *Patent Box*, ascrivibili alla super-deduzione del 110 per cento. Non sono chiari, invece, i codici tributo da utilizzare né i tempi entro cui deve avvenire il versamento del credito d'imposta a seguito di ricalcolo, sia nell'ipotesi di utilizzo del meccanismo premiale, che in quella di utilizzo ordinario.

Criticità di non poco conto afferiscono, inoltre, alla circostanza che – come chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la risposta ad interpello n. 159 del 28 marzo 2022 – per accedere al regime speciale non contano

il nuovo ruolo assunto dal lavoratore al rientro in Italia e l'incremento stipendiale, ove il datore di lavoro, le condizioni e i termini contrattuali sono rimasti gli stessi. Appare privo di fondamento logico che il rientro del lavoratore italiano post distacco all'estero preclude l'accesso al regime agevolato in presenza di continuità delle originarie condizioni contrattuali in essere al momento dell'espatrio¹⁹.

Alla luce delle considerazioni svolte, sarebbe quindi auspicabile un ulteriore intervento del Legislatore allo scopo di disciplinare gli aspetti pratici non contemplati dalla normativa e chiarificare il più possibile i profili dubbi. Solo così, infatti, si potranno rendere concretamente fruibili le agevolazioni per le imprese che decidano di investire in attività di ricerca e sviluppo, con il correlato effetto di garantire un sempre crescente impiego di personale altamente qualificato e di limitare l'emorragia di cervelli che, lungi dall'arrestarsi, va assumendo proporzioni sempre più importanti.

Abstract

Negli ultimi anni, la stampa, i quotidiani e gli articoli accademici, hanno segnalato il disagio di molti laureati italiani costretti a lavorare all'estero. Ad implementare questo stato di cose ha contribuito la pandemia da Covid-19, dando vita a un dibattito sulla relazione tra forme insediative e diffusione del contagio che ha ripotato in auge un tema carsico nel dibattito pubblico italiano: quello del divario tra Italia e estero. Alcuni ritengono che la responsabilità di questa situazione sia ascrivibile all'assenza di un supporto finanziario e incentivi a sostegno della ricerca. Tuttavia, la situazione del settore della ricerca italiana, che impiega ancora una piccolissima frazione di laureati italiani, non è l'unico fattore che spinge "i cervelli italiani" ad emigrare o a rimanere all'estero dopo aver studiato in Università straniere. Nonostante le diffuse prove aneddotiche sulla fuga dei cervelli dall'Italia, è imprescindibile un'indagine statistica per quantificare il fenomeno. Ad oggi, l'assenza di un quadro completo di informazioni preclude di identificare le dimensioni di questa "fuga" e il suo effettivo andamento negli ultimi anni, rendendo inadeguato l'utilizzo del parametro della com-

¹⁹ Secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella risposta a interpello n. 119 del 17 marzo 2022.

petitività dei territori, frutto della loro mercificazione, per cedere il passo ad un approccio alternativo basato sulla loro desiderabilità, concetto di più difficile definizione che però tiene in considerazione tutti i diversi aspetti (e non solo quelli economici) che spingono le persone a scegliere il luogo in cui vivere. Per arrestare la “fuga dei cervelli” sono stati introdotti incentivi fiscali alle imprese che assumono ricercatori, dottori di ricerca e docenti universitari. Il presente lavoro analizza il credito d’imposta per le attività di ricerca e sviluppo, inizialmente introdotto dall’articolo 3 del decreto legge 23 dicembre 2013, n. 145, reso operativo con l’emanazione del decreto interministeriale del 27 maggio 2015, ma innovato ad opera della Legge di Bilancio del 2023. Il nuovo credito d’imposta per le attività di ricerca e sviluppo va senz’altro valutato positivamente dalle imprese, anche se, come vedremo, è affetto da alcune criticità da cui potrebbe scaturire un’inefficiente applicazione del beneficio.

Brain drain and tax breaks to companies investing in research and development in the Italian legal system

In recent years, the press, newspapers and academic articles have reported the hardship of many Italian graduates forced to work abroad. The Covid-19 pandemic has contributed to implementing this state of affairs, giving rise to a debate on the relationship between settlement forms and the spread of the contagion that has resurrected a karst theme in Italian public debate: that of the gap between Italy and abroad. Some believe that the absence of financial support and incentives to support research is to blame for this situation. However, the situation of the Italian research sector, which still employs a very small fraction of Italian graduates, is not the only factor driving “Italian brains” to emigrate or stay abroad after studying at foreign universities. Despite widespread anecdotal evidence of brain drain from Italy, a statistical survey to quantify the phenomenon is imperative. To date, the absence of a complete picture of information, precludes identifying the size of this “flight” and its actual trend in recent years, making the use of the parameter of the competitiveness of territories, the result of their commodification, inadequate to give way to an alternative approach based on their desirability, a concept that is more difficult to define but which takes into account all the different

aspects (and not only the economic ones) that drive people to choose the place where they live. To halt the “brain drain,” tax incentives have been introduced for companies that hire researchers, PhDs and academics. This paper analyzes the tax credit for research and development activities, initially introduced by Article 3 of Decree Law No. 145 of Dec. 23, 2013, made operational with the issuance of the interministerial decree of May 27, 2015, but innovated by the Budget Law of 2023. The new tax credit for research and development activities is undoubtedly to be welcomed by companies, although, as we shall see, it is affected by some critical issues that could lead to an inefficient application of the benefit.