

23 aprile 2019

## Analisi Risoluzione 40/E del 2019

L'Agenzia delle Entrate tramite la Risoluzione in oggetto ha risposto ad un interpello formulato da una Società in merito all'ammissibilità di uno specifico progetto di ricerca rispetto alla vigente normativa a tema di credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo. L'Agenzia delle Entrate specifica che il Ministero dello Sviluppo Economico (MISE), chiamato ad esprimere una valutazione tecnica in merito al progetto della società, ha negato che tale progetto potesse essere qualificabile come attività di ricerca agevolabile, ritenendo che:

*“Senz'altro, la realizzazione del progetto descritto nell'istanza d'interpello, "...basato su un sistema informatico condiviso (c.d. "cross-department") in grado di offrire in tempo reale informazioni di natura tecnica in sede di sopralluogo/installazione/manutenzione/guasto, a supporto di attività offerte, di qualità dei servizi contrattualizzati, dei controlli e del monitoraggio di tutte le attività aziendali..." genererà importanti benefici economici per l'impresa determinando anche importanti cambiamenti sul piano organizzativo e sul piano delle competenze personali. Tuttavia, in coerenza con la prassi adottata da questo ufficio in relazione ad analoghe attività nel settore del software, si ritiene che gli investimenti realizzati dall'impresa devono più correttamente essere inquadrati nella categoria "innovazione di processo", come definita e descritta dal Manuale di Oslo, concernente "Guidelines for Collecting and Interpreting Innovation Data" (OCSE 2005) e che in materia di innovazione è l'equivalente del Manuale di Frascati in materia di ricerca e sviluppo. Si tratta della fattispecie espressamente considerata alla lettera bb) del paragrafo 1.3, punto 15, della citata Comunicazione della Commissione 2014/C 198/03 - che sul punto riprende la definizione di "Technological Process Innovation" contenuta nel paragrafo 2.2, punto 141, del Capitolo III di detto Manuale di Oslo – e che non rientra tra le fattispecie ammissibili al credito d'imposta.”*

L'Agenzia delle Entrate, assunto il parere vincolante del MISE, esprime giudizio negativo alla possibilità che il predetto progetto di ricerca rientri fra le attività di ricerca e sviluppo agevolabili. Posto che in mancanza della documentazione tecnico-scientifica trasmessa dalla Società all'Agenzia delle Entrate ed al MISE non è possibile

commentare lo specifico progetto di ricerca della Società, è tuttavia opportuno, visto il richiamo al Manuale di Frascati, analizzare più nel dettaglio il rapporto tra le attività di ricerca (di base, applicata e sviluppo sperimentale) rispetto al concetto di innovazione di processo e di organizzazione. In via preliminare il paragrafo della Circolare 5/E del 2016, intitolato “Ambito Oggettivo”, dispone:

*“L’elencazione delle attività ammissibili ricalca sostanzialmente le “Definizioni” recate dal paragrafo 1.3, punto 15, della vigente “Disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione” di cui alla Comunicazione della Commissione (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014 (pubblicata nella GUUE C/198 del 27 giugno 2014) relative, rispettivamente, alla “ricerca fondamentale” (lettera m), alla “ricerca industriale” (lettera q) e allo “sviluppo sperimentale” (lettera j).”*

La citata Comunicazione della Commissione fornisce in merito alla ricerca le seguenti definizioni:

*«ricerca fondamentale»: lavori sperimentali o teorici svolti soprattutto per acquisire nuove conoscenze sui fondamenti di fenomeni e di fatti osservabili, senza che siano previste applicazioni o utilizzazioni commerciali dirette.*

*«ricerca applicata»: la ricerca industriale, lo sviluppo sperimentale o una qualsiasi combinazione dei due tipi di attività.*

*«ricerca industriale»: ricerca pianificata o indagini critiche miranti ad acquisire nuove conoscenze e capacità, da utilizzare per sviluppare nuovi prodotti, processi o servizi o apportare un notevole miglioramento dei prodotti, processi o servizi esistenti. Essa comprende la creazione di componenti di sistemi complessi e può includere la costruzione di prototipi in ambiente di laboratorio o in un ambiente dotato di interfacce di simulazione verso sistemi esistenti e la realizzazione di linee pilota, se ciò è necessario ai fini della ricerca industriale, in particolare ai fini della convalida di tecnologie generiche.*

*«sviluppo sperimentale»: l'acquisizione, la combinazione, la strutturazione e l'utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica, commerciale e di altro tipo allo scopo di sviluppare prodotti, processi o servizi nuovi o migliorati. Rientrano in questa definizione anche altre attività destinate alla definizione concettuale, alla pianificazione e alla documentazione concernenti nuovi prodotti, processi o servizi. Rientrano nello sviluppo sperimentale la costruzione di prototipi, la dimostrazione, la realizzazione di prodotti pilota, test e convalida di prodotti, processi o servizi nuovi o migliorati, effettuate in un ambiente che riproduce le condizioni operative reali laddove l'obiettivo primario è l'apporto di ulteriori miglioramenti tecnici a prodotti, processi e servizi che non sono sostanzialmente definitivi. Lo sviluppo sperimentale può quindi comprendere lo sviluppo di un prototipo o di un prodotto pilota utilizzabile per scopi commerciali che è necessariamente il prodotto commerciale finale e il cui costo di fabbricazione è troppo elevato per essere utilizzato soltanto a fini di dimostrazione e di convalida. Lo sviluppo sperimentale non comprende tuttavia le modifiche di routine o le modifiche periodiche apportate a prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione e servizi esistenti e ad altre operazioni in corso, anche quando tali modifiche rappresentino miglioramenti.*

Il Regolamento UE 651/2014 fornisce le seguenti definizioni per innovazione di processo e di organizzazione:

*«innovazione dell'organizzazione»: l'applicazione di nuovi metodi organizzativi nelle pratiche commerciali, nell'organizzazione del luogo di lavoro o nelle relazioni esterne di un'impresa esclusi i cambiamenti che si basano su metodi organizzativi già utilizzati nell'impresa, i cambiamenti nella strategia di gestione, le fusioni e le acquisizioni, la cessazione dell'utilizzo di un processo, la mera sostituzione o estensione dei beni strumentali, i cambiamenti derivanti unicamente da variazioni del prezzo dei fattori, la produzione personalizzata, l'adattamento ai mercati locali, le periodiche modifiche stagionali e altri cambiamenti ciclici nonché il commercio di prodotti nuovi o sensibilmente migliorati;*

*«innovazione di processo»: l'applicazione di un metodo di produzione o di distribuzione nuovo o sensibilmente migliorato (inclusi cambiamenti significativi nelle tecniche, nelle attrezzature o nel software), esclusi i cambiamenti o i miglioramenti minori, l'aumento delle capacità di produzione o di*

*servizio ottenuto con l'aggiunta di sistemi di fabbricazione o di sistemi logistici che sono molto simili a quelli già in uso, la cessazione dell'utilizzazione di un processo, la mera sostituzione o estensione di beni strumentali, i cambiamenti derivanti unicamente da variazioni del prezzo dei fattori, la produzione personalizzata, l'adattamento ai mercati locali, le consuete modifiche stagionali e altri cambiamenti ciclici nonché il commercio di prodotti nuovi o sensibilmente migliorati;*

Ad integrazione delle predette definizioni, giova ricordare in questa sede che le attività di ricerca, siano esse ricerca di base, ricerca applicata o sviluppo sperimentale, possono essere condotte in tutti gli ambiti del sapere, come ricordato dal punto 2.1 della Circolare 5/E del 2016 che stabilisce:

*“In via preliminare, si precisa che le attività di ricerca e sviluppo, che devono ricadere nell'elencazione contenuta nelle menzionate disposizioni, possono essere svolte anche in ambiti diversi da quelli scientifico e tecnologico (ad esempio, in ambito storico o sociologico) atteso che, in linea generale, le attività di ricerca e sviluppo sono volte all'acquisizione di nuove conoscenze, all'accrescimento di quelle esistenti e all'utilizzo di tali conoscenze per nuove applicazioni.”*

Sulla scorta di quanto sopra, e ricordato che il Manuale di Frascati prevede al paragrafo 2.2 che le attività di ricerca e sviluppo per essere tali debbano possedere cinque caratteristiche (sistematicità, trasferibilità, incertezza, novità e creatività), si evince che un'attività di ricerca e sviluppo può definirsi tale solo qualora siano soddisfatti contemporaneamente tutti i cinque richiamati criteri, senza che l'ambito oggettivo d'indagine scientifica sia determinante per tale qualifica. In ragione di quanto sopra, risulta possibile che un'attività di innovazione non soddisfi tutti i requisiti del Manuale di Frascati; per approfondire tale fattispecie, il paragrafo 2.7 del Manuale fornisce delle indicazioni per meglio comprendere il rapporto fra le attività di ricerca e sviluppo e l'innovazione.

In particolare la tabella 2.3, di seguito riportata, indica a titolo esemplificativo alcuni casi di attività di innovazione rispetto alla loro qualificazione come attività di ricerca:

**Tabella 2.3 Casi borderline tra R&S, innovazione e altre attività commerciali**

Oggetto	Trattamento	Commenti
Prototipi	Inclusi nell'R&S	A patto che il loro obiettivo primario sia quello di raggiungere ulteriori miglioramenti.
Impianto pilota	Incluso nell'R&S	A patto che il suo obiettivo primario siano attività di R&S.
Design industriale	Misto	Inclusa la progettazione richiesta durante la ricerca e lo sviluppo. Esclusa la progettazione per il processo di produzione.
Ingegneria industriale e utensileria	Misto	Incluse le attività di l'R&S di "feedback" e l'ingegneria industriale nei processi di innovazione. Esclusi i processi di produzione.
Produzione di prova	Esclusa	Inclusa se la produzione implica prove su scala reale e successiva progettazione e ingegneria. Escluse tutte le altre attività associate.
Sviluppo di pre-produzione	Escluso	
Servizio di post-vendita e risoluzione problemi	Esclusi	Tranne le attività di R&S con "feedback" (da includere).
Brevetti e licenze	Esclusi	Tutto il lavoro amministrativo e legale necessario per richiedere brevetti e licenze (la documentazione fornita come risultato dei progetti di R&S è R&S). Tuttavia, il lavoro brevettuale direttamente collegato ai progetti di R&S rientra nell'ambito di ricerca e sviluppo.
Test di routine	Esclusi	Anche se effettuato da personale R&S.
Raccolta dati		Eccetto quando sono parte integrale delle attività di R&S.
Conformità periodica al controllo delle ispezioni pubbliche, all'applicazione delle norme e dei regolamenti	Esclusa	

Inoltre sullo specifico tema dell'impianto pilota e del processo di produzione, il Manuale di Frascati stabilisce al paragrafo 2.51 e 2.60 rispettivamente:

*“La costruzione e l'esercizio di un impianto pilota sono parte integrante delle attività di ricerca e sviluppo, a condizione che gli scopi principali siano l'acquisizione di esperienza e la compilazione di dati ingegneristici e di altro tipo da utilizzare per eseguire le seguenti attività:*

- *valutare ipotesi*
- *scrivere le nuove formule prodotto*
- *stabilire le specifiche del nuovo prodotto finito*
- *progettare attrezzature speciali e strutture necessarie per il nuovo processo*
- *preparare le istruzioni d'uso o i manuali inerenti al processo."*

*"Se il processo di produzione degli strumenti comporta ulteriori attività di ricerca e sviluppo, quali miglioramenti nella produzione di macchinari e attrezzature o modifiche delle procedure di produzione e di controllo della qualità o lo sviluppo di nuovi metodi e norme, tali attività sono classificate come attività di ricerca e sviluppo. Le attività di ricerca e sviluppo di "feedback" risultanti dalla fase di produzione degli strumenti dovrebbero essere considerate attività di ricerca e sviluppo."*

Pertanto, in ragione delle riflessioni esposte nel Manuale di Frascati relative al rapporto tra innovazione e ricerca, si ribadisce che qualora le attività di innovazione siano deficitarie delle cinque caratteristiche essenziali previste dal Manuale (sistematicità, trasferibilità, incertezza, novità e creatività) esse non possono essere considerate attività di ricerca e sviluppo. Viceversa, poiché come già specificato con la richiamata Circolare 5/E del 2016 non vi sono limiti all'oggetto dell'indagine scientifica, si evidenzia che possono essere svolte attività di ricerca e sviluppo aventi quale tema di studio l'innovazione di processo e di organizzazione, a condizione che siano congiuntamente soddisfatti i predetti requisiti stabiliti dal Manuale di Frascati. In tal senso si ricorda che all'interno della Repubblica Italiana la catalogazione degli ambiti delle attività di ricerca è regolamentata da una specifica disciplina, le cui misure principali sono il Decreto MIUR del 30 ottobre 2015 n. 855, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 20 novembre 2015 n. 271, la Legge n. 240 del 30 dicembre 2010 ed il Decreto MIUR del 4 ottobre 2000, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 24 ottobre 2000 n. 249 - supplemento ordinario n. 175, e successive modifiche e integrazioni.

A titolo esemplificativo, per i temi scientifici maggiormente connessi allo studio dell'innovazione di organizzazione si segnalano i settori-scientifico disciplinari 13/B1, 13/B2, 13/B3 e, così definiti:

### 13/B1: ECONOMIA AZIENDALE

*Il settore comprende l'attività scientifica e didattico-formativa nell'ambito dello studio dei caratteri costitutivi e della funzionalità economica duratura delle aziende di qualsiasi tipo (operanti nei diversi settori dell'economia, profit e non profit) e di tutte le amministrazioni pubbliche, incluse le aziende sanitarie. Vede la presenza di due campi di ricerca strettamente collegati: gli studi di Economia aziendale comprendono, fra gli altri, la teoria dell'azienda e degli aggregati di aziende, le strategie e le politiche aziendali, la governance aziendale, l'analisi e la progettazione delle strutture e dei processi aziendali, l'etica aziendale, la rendicontazione sociale, le comparazioni internazionali e dottrinali, le valutazioni d'azienda, la revisione e la consulenza aziendale; gli studi di Ragioneria, rivolti alle determinazioni quantitative e alla valutazione, all'analisi e all'utilizzo di dati nei processi decisionali e di controllo, comprendono: contabilità e bilancio (ivi incluse revisione contabile e analisi finanziaria di bilancio), contabilità per la direzione (analisi dei costi, programmazione e controllo) e storia della ragioneria.*

### 13/B2: ECONOMIA E GESTIONE DELLE IMPRESE

*Il settore comprende l'attività scientifica e didattico-formativa nell'ambito di ricerca del governo e della direzione delle imprese di produzione di beni e servizi, con riferimento sia al sistema d'impresa nella sua unitarietà sia a tutte le sue aree funzionali. Particolare evidenza assumono il campo delle decisioni imprenditoriali e direzionali e quello delle relazioni tra sistema d'impresa e sistema competitivo. In posizione di centralità si colloca lo studio dei problemi gestionali negli aspetti istituzionali, di sviluppo e di risanamento, il tutto con riguardo alle diverse classi dimensionali d'impresa, dall'impresa globale alla microimprenditorialità. Il settore include, tra gli altri, economia e gestione dell'innovazione, strategie d'impresa, economia e tecnica degli scambi internazionali, marketing e comunicazione, produzione e logistica, tecniche di gestione degli investimenti e finanziamenti, consulenza direzionale, nonché gestione del settore cooperativo e direzione delle organizzazioni non aventi fine di profitto.*

### 13/B3: ORGANIZZAZIONE AZIENDALE



*Il settore comprende l'attività scientifica e didattico-formativa nell'ambito di ricerca delle problematiche di analisi, progettazione, realizzazione e conduzione degli assetti e del comportamento organizzativo di aziende di qualunque tipo (pubbliche, private, profit, non profit, industria, servizi, professioni) che operano sotto il vincolo di efficienza e di efficacia. Assumono particolare rilevanza, fra gli altri, i temi delle strutture organizzative, dei sistemi di governance, delle forme di coordinamento e controllo, dei sistemi operativi, degli stili di direzione, delle culture aziendali, delle reti interne ed esterne e, in generale, di tutti gli elementi che possono influenzare i comportamenti delle persone nell'organizzazione. Ulteriori campi di indagine sono: le teorie e le logiche di gestione dei mercati del lavoro, la comprensione e la traduzione organizzativa delle strategie di governo; gli stadi di evoluzione organizzativa delle PMI e la gestione dei passaggi generazionali; le forme organizzative che favoriscono l'innovazione, l'organizzazione del lavoro e dei processi per la produzione di beni e servizi, i ruoli e i compiti degli individui e dei gruppi di lavoro, l'organizzazione dei sistemi informativi, l'impatto delle tecnologie sull'organizzazione e i comportamenti, le relazioni tra unità organizzative interne ed esterne, la gestione delle risorse umane e i sistemi di incentivazione e controllo, l'evoluzione delle forme, delle popolazioni organizzative e degli strumenti teorici elaborati per spiegarne e prevederne comportamenti e prestazioni.*

Si sottolinea che lo stesso Manuale di Frascati conferma la possibilità che oggetto dell'attività di ricerca siano i processi e l'organizzazione aziendale, proponendo quale esempio di attività di ricerca e sviluppo nell'ambito dell'economia e commercio il seguente:

*“Lo sviluppo di un nuovo metodo di gestione di un fondo d'investimento è uno sviluppo sperimentale, a condizione che vi siano prove sufficienti di novità.”*

Infine si segnala che la letteratura accademica relativa ai predetti settori scientifico-disciplinari è molto prolifera ed a titolo puramente esemplificativo si evidenziano sul tema le seguenti riviste scientifiche:

- Organization Science Journal, ISSN 1047-7039 (print) 1526-5455 (Online)



- Operations Research, ISSN 0030-364X (Print) 1526-5463 (Online)
- Harvard Business Review, ISSN 0017-8012 (Print)
- Californian Management Review, ISSN 0008-1256 (Print) 2162-8564 (Online)
- MIT sloan Management Review, ISSN 1532-9194 (Print)
- Sviluppo e Organizzazione, ISSN 0391-7045 (Print)
- Journal of International Business Studies, ISSN 00472506 (Print) 4786990 (Online)
- International Journal of Business Process, ISSN 1741-8763 (Print) 1741-8771 (Online)
- Administration Science Quarterly, ISSN 0001-8392 (Print) 1930-3815 (Online)
- Academy of Management, ISSN 1941-6520 (Print) 1941-6067 (Online)

Dr. Marco Claudio Colombo  
Consigliere Giuridico  
Centro Ricerche e Studi dei Laghi