

Risoluzione 46/E

29 Giugno 2018

1. Le indicazioni dell’Agenzia delle Entrate e del MISE

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 alla vigente agevolazione di credito d’imposta per attività di ricerca e sviluppo. L’Agenzia delle Entrate specifica che il Ministero dello Sviluppo Economico (di seguito MISE), chiamato ad esprimere una valutazione tecnica in merito al progetto della società, ha negato che tale progetto potesse essere riconducibile rispetto alle tipologie di attività di ricerca ammissibili in quanto, nel caso di specie:

“mancherebbe sia il requisito della novità, sia, tra l’altro, il requisito del rischio finanziario (nonché d’insuccesso tecnico) che dovrebbero caratterizzare tipicamente gli investimenti in ricerca e sviluppo”. Inoltre il MISE, richiamando la Circolare n. 59990 del 9 febbraio 2018, precisa che “secondo i criteri di classificazione del richiamato Manuale di Frascati, non costituiscano attività di ricerca e sviluppo, tra le altre, le attività concernenti lo sviluppo di software applicativi e di sistemi informativi aziendali che utilizzino metodi conosciuti e strumenti software esistenti; l’aggiunta di nuove funzionalità per l’utente a programmi applicativi esistenti; la creazione di siti web o software utilizzando strumenti esistenti; l’utilizzo di metodi standard di criptazione, verifica della sicurezza e test di integrità dei dati; la “customizzazione” di prodotti per un particolare uso.”

L’Agenzia delle Entrate, assunto il parere vincolato del MISE, esprime parere negativo alla possibilità che il predetto progetto di ricerca rientri fra le attività di ricerca e sviluppo agevolabili. Posto che, in mancanza della documentazione trasmessa dalla Società all’ADE 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 le caratteristiche essenziali delle attività di ricerca e sviluppo ed esemplificare alcuni casi. 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)¹ 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.

Fornite queste definizioni introduttive, l'ADE stabilisce nella summenzionata Risoluzione 46/E che "i criteri di qualificazione e classificazione contenuti nel suddetto Manuale di Frascati (la cui ultima edizione è stata pubblicata dall'OECD in data 8 ottobre 2015) costituiscono in linea di principio fonte interpretativa di riferimento anche agli effetti della disciplina agevolativa introdotta dal citato articolo 3." Risulta quindi fondamentale analizzare rapidamente alcune disposizioni del Manuale di Frascati per comprendere le caratteristiche che le attività di ricerca e sviluppo devono soddisfare ai fini della misura agevolativa di credito d'imposta.

2. Le categorie di ricerca del Manuale di Frascati

Il Manuale di Frascati al capitolo 2 fornisce dettagliatamente concetti e definizioni per l'identificazione delle attività di R&S. In particolare il punto 2.5 stabilisce che:

La ricerca e lo sviluppo sperimentale (R&S) comprendono lavori creativi e sistematici intrapresi per aumentare il patrimonio delle conoscenze, comprese quelle relative all'umanità, alla cultura e alla società, e per concepire nuove applicazioni delle conoscenze disponibili.

Il Manuale individua quindi tre categorie di attività di ricerca: ricerca di base, ricerca applicata e sviluppo sperimentale. Le definizioni delle predette tipologie di ricerca sono le seguenti:

RICERCA DI BASE

2.25 La ricerca di base è un lavoro sperimentale o teorico intrapreso principalmente per acquisire nuove conoscenze sui fondamenti di fenomeni e fatti osservabili, senza particolari applicazioni o utilizzi in vista

2.26 La ricerca di base analizza proprietà, strutture e relazioni al fine di formulare e verificare ipotesi, teorie o leggi. Il riferimento a nessuna "particolare applicazione in vista" nella definizione di ricerca di base è fondamentale, in quanto l'esecutore può non essere a conoscenza di potenziali applicazioni quando effettua la ricerca o risponde ai questionari di indagine. I risultati della ricerca di base non sono generalmente venduti, ma vengono solitamente pubblicati su riviste scientifiche o diffusi ai colleghi interessati. Talvolta la pubblicazione della ricerca di base può essere soggetta a restrizioni per motivi di sicurezza nazionale.

2.27 Nella ricerca di base, il ricercatore dovrebbe avere una certa libertà nel fissare gli obiettivi. Tale ricerca viene di solito svolta nel settore dell'istruzione superiore, ma anche, in una certa misura, nel settore pubblico. La ricerca di base può essere orientata verso alcuni ampi settori di interesse generale, con l'obiettivo esplicito di una serie di applicazioni future. Anche le imprese del settore privato possono svolgere attività di ricerca di base, anche se a breve termine non sono previste applicazioni commerciali specifiche. La ricerca su alcuni tipi di tecnologie di risparmio energetico può essere descritta come di base secondo la definizione di cui sopra, se non ha un uso specifico in vista. Tuttavia, ha una direzione specifica: migliorare il risparmio energetico. Nel presente manuale tale ricerca è denominata "ricerca di base orientata".

RICERCA APPLICATA

2.29 La ricerca applicata è un'indagine originale intrapresa per acquisire nuove conoscenze. È tuttavia destinata principalmente a uno scopo o obiettivo specifico e pratico.

2.30 La ricerca applicata è volta a determinare i possibili usi dei risultati della ricerca di base o a determinare nuovi metodi o modi per conseguire obiettivi specifici e predeterminati. Si tratta di considerare le conoscenze disponibili e la loro estensione al fine di risolvere i problemi reali. Nel settore delle imprese, la distinzione tra ricerca di base e ricerca applicata è spesso caratterizzata dalla creazione di un nuovo progetto per esplorare i risultati promettenti di un programma di ricerca di base (passaggio da una prospettiva a lungo termine a una a medio-breve termine nello sfruttamento dei risultati di ricerca e sviluppo intramurale [cfr. glossario]).

2.31 I risultati della ricerca applicata sono destinati principalmente ad essere validi per possibili applicazioni a prodotti, operazioni, metodi o sistemi. La ricerca applicata dà forma

operativa alle idee. Le applicazioni delle conoscenze derivate possono essere protette da strumenti di proprietà intellettuale, compresa la segretezza.

SVILUPPO SPERIMENTALE

2.32 Lo sviluppo sperimentale è un lavoro sistematico, basato sulle conoscenze acquisite dalla ricerca e dall'esperienza pratica e sulla produzione di conoscenze supplementari, finalizzato alla creazione di nuovi prodotti o processi o al miglioramento di prodotti o processi esistenti.

2.33 Lo sviluppo di nuovi prodotti o processi si qualifica come sviluppo sperimentale se soddisfa i criteri per l'individuazione delle attività di R&S. Un esempio è l'incertezza sulle risorse necessarie per raggiungere l'obiettivo del progetto di ricerca e sviluppo in cui si sta svolgendo l'attività di sviluppo. In questo manuale la "s" in ricerca e sviluppo si riferisce allo sviluppo sperimentale.

3. Il criterio dell'innovazione

Il punto 2.7 del Manuale prevede che le attività di ricerca e sviluppo, per definirsi tali, debbano essere nuove/innovative, creative, incerte, sistematiche e trasferibili/riproducibili; per ciascuna di queste caratteristiche il Manuale dedica una specifica ed esaustiva sezione. In questa sede si analizzerà nello specifico, poiché richiamati dal MISE, il requisito della novità e dell'incertezza. Nel caso di specie, in merito alla novità/innovazione, vengono dedicati i punti 2.14-2.16, che riportano:

2.14 Le nuove conoscenze sono l'obiettivo previsto di un progetto di ricerca e sviluppo, ma devono essere adattate a contesti diversi. Ad esempio, i progetti di ricerca nelle università dovrebbero perseguire sviluppi completamente nuovi della conoscenza e lo stesso vale per i progetti ideati e gestiti da istituti di ricerca.

2.15 Nel settore delle imprese (i settori del manuale di Frascati sono definiti nel capitolo 3), la potenziale novità dei progetti di R&S deve essere valutata confrontandola con il patrimonio di conoscenze esistente nel settore. L'attività di R&S nell'ambito del progetto deve portare a risultati nuovi per le imprese e non già in diffusione in questo settore. Sono escluse dalla ricerca e sviluppo le attività volte a copiare, imitare o decodificare le conoscenze, in quanto non si tratta di conoscenze nuove.

2.16 Una novità potrebbe derivare da un progetto che riproduca un risultato esistente che trova potenziali discrepanze. Un progetto di sviluppo sperimentale volto a creare conoscenze

a sostegno dello sviluppo di nuovi concetti e idee connessi alla progettazione di nuovi prodotti o processi dovrebbe essere incluso nell'ambito di ricerca e sviluppo. Poiché la ricerca e lo sviluppo sono la creazione formale di conoscenze, comprese le conoscenze incorporate in prodotti e processi, la loro misurazione si concentra sulle nuove conoscenze e non sui prodotti o processi nuovi o significativamente migliorati derivanti dall'applicazione delle conoscenze. Un esempio di R&S potrebbe essere l'integrazione del "manuale di manutenzione" di un sistema molto complesso (come un aereo passeggeri) con materiale supplementare che emerga dall'esperienza pratica nella manutenzione ordinaria e sia adeguatamente codificato, a condizione che ciò sia stato fatto nell'ambito di un progetto di R&S. Un altro esempio è rappresentato dai test sistematici per documentare il potenziale utilizzo di una reazione chimica già adottata nei processi produttivi (una tecnologia esistente) al fine di ottenere una nuova molecola, considerata un risultato improbabile dalla letteratura scientifica.

In via preliminare, rispetto alle predette definizioni in tema di innovazione, è rilevante segnalare l'esistenza del Manuale di Oslo, avente quale oggetto l'analitica determinazione dei gradi di intensità di innovazione. Il Manuale di Oslo, richiamato dal Manuale di Frascati al punto 2.46, è un testo scientifico che rientra nella c.d. "Frascati Family", cioè l'insieme dei testi scientifici redatti dal gruppo NESTI (National Experts on Science and Technology Indicators) dell'OCSE, adottati quali standard internazionali in tema di ricerca e sviluppo. La lettura del Manuale di Frascati deve essere quindi necessariamente integrata dalle definizioni fornite dal Manuale di Oslo. Inoltre, considerato che il sia l'Agenzia delle Entrate sia il Mise all'interno della Risoluzione 46/E stabiliscono che il Manuale di Frascati vada adottato quale fonte interpretativa in tema di ricerca e sviluppo, è fondato ritenere che il Manuale di Oslo vada anch'esso utilizzato quale standard di riferimento in tema di innovazione, in quanto, come precedentemente osservato, è esplicitamente citato dal Manuale di Frascati.

In ragione di ciò, il commento sino ad ora fornito da parte del Ministero dello Sviluppo Economico è da ritenersi deficitario di una componente essenziale per stabilire l'entità e l'intensità del raggio innovativo delle attività di ricerca e sviluppo. Ciò detto in estrema sintesi è necessario ricordare che il Manuale di Oslo stabilisce:

130. Technological product and process (TPP) innovations comprise implemented technologically new products and processes and significant technological improvements in products and processes. A TPP innovation has been implemented if it has been introduced on

the market (product innovation) or used within a production process (process innovation). TPP innovations involve a series of scientific, technological, organisational, financial and commercial activities. The TPP innovating firm is one that has implemented technologically new or significantly technologically improved products or processes during the period under review.

136. A technologically new product is a product whose technological characteristics or intended uses differ significantly from those of previously produced products. Such innovations can involve radically new technologies, can be based on combining existing technologies in new uses, or can be derived from the use of new knowledge.

138. A technologically improved product is an existing product whose performance has been significantly enhanced or upgraded. A simple product may be improved (in terms of better performance or lower cost) through use of higher-performance components or materials, or a complex product which consists of a number of integrated technical sub-systems may be improved by partial changes to one of the sub-systems.

141. Technological process innovation is the adoption of technologically new or significantly improved production methods, including methods of product delivery. These methods may involve changes in equipment, or production organisation, or a combination of these changes, and may be derived from the use of new knowledge. The methods may be intended to produce or deliver technologically new or improved products, which cannot be produced or delivered using conventional production methods, or essentially to increase the production or delivery efficiency of existing products.

143. Worldwide TPP innovation occurs the very first time a new or improved product or process is implemented. Firm-only TPP innovation occurs when a firm implements a new or improved product or process which is technologically novel for the unit concerned but is already implemented in other firms and industries.

Infine per quanto concerne il punto 2.16 è rilevante segnalare che la novità può appunto consistere, oltre che nella creazione di conoscenze integralmente nuove, anche nell'utilizzo di conoscenze esistenti per il raggiungimento di nuovi risultati o per la generazione di conoscenze non diffuse in un determinato settore d'impresa. La natura e l'intensità della novità possono quindi variare in base alla tipologia di ricerca concretamente condotta.

4. Il criterio dell'incertezza

Per quanto concerne la sfera dell'incertezza, il tema è trattato all'interno del punto 2.18, il quale prevede che:

La ricerca e lo sviluppo comportano incertezza, la quale si compone di molteplici aspetti. All'inizio di un progetto di R&S, il tipo di risultato e il costo (compresi i tempi di realizzazione) non possono essere determinati con precisione in funzione degli obiettivi. Nel caso della ricerca di base, che mira ad ampliare i confini della conoscenza formale, vi è un ampio riconoscimento della possibilità di non raggiungere i risultati desiderati. Ad esempio, un progetto di ricerca può riuscire ad eliminare una serie di ipotesi concorrenti, ma non tutte. Per la ricerca e lo sviluppo in generale, vi è incertezza sui costi o sul tempo necessari per raggiungere i risultati attesi, nonché addirittura sul raggiungimento degli obiettivi. Ad esempio, l'incertezza è un criterio chiave per distinguere tra la produzione di prototipi di R&S (modelli utilizzati per testare concetti tecnici e tecnologie ad alto rischio di insuccesso, in termini di applicabilità) e quella di prototipi non R&S (unità di pre-produzione utilizzate per ottenere certificazioni tecniche o giuridiche).

Si specifica in questa sede che i modelli contrattuali di CRSL soddisfano pienamente il requisito dell'incertezza tramite le previsioni contenute all'interno dell'allegato B. Poiché l'incertezza investe sia l'an sia il *quid*, rientra nell'ordinaria dinamica delle attività di ricerca la discrepanza fra l'iniziale programma del progetto di ricerca ed i relativi risultati finali. Qualora per ipotesi l'attività di ricerca non dovesse condurre ad alcun risultato per difficoltà tecniche incontrate durante l'esecuzione del progetto, questo insuccesso non inficia in alcun modo la sussistenza e la validità dell'attività di ricerca e sviluppo, anche ai fini della misura agevolativa.

Rimane altresì pacifico che, indipendentemente dall'esito finale delle attività di ricerca e sviluppo, le stesse debbano essere condotte secondo i generali criteri stabiliti dal Manuale di Frascati e connessi Manuali del "Frascati Family", nonché dalla vigente normativa in tema di credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo.

5. Esempi di attività di ricerca e sviluppo

Si prenda a titolo esemplificativo l'ambito di ricerca delle scienze economiche, quello delle scienze informatiche e delle scienze della formazione. Il Manuale per quanto concerne l'ambito economico formula i seguenti esempi:

1. *Ricerca di base: una rassegna delle teorie sui fattori che determinano le disparità regionali nella crescita economica. Economisti che conducono una ricerca astratta sulla teoria economica che si concentra sul fatto se esista un equilibrio naturale in un'economia di mercato. Lo sviluppo di nuove teorie del rischio.*
2. *Ricerca applicata: L'analisi di un caso regionale specifico ai fini dell'elaborazione di politiche governative. Economisti che indagano sulle proprietà di un meccanismo di asta che potrebbe essere rilevante per la messa all'asta dello spettro delle telecomunicazioni. L'indagine di nuovi tipi di contratti assicurativi a copertura di nuovi rischi di mercato o di nuovi tipi di strumenti di risparmio.*
3. *Sviluppo sperimentale: lo sviluppo di modelli operativi, basati su dati statistici, per concepire strumenti di politica economica che consentano a una regione di recuperare il ritardo in termini di crescita. Elaborazione da parte di un'autorità nazionale per le telecomunicazioni di un metodo per la vendita all'asta dello spettro radio. 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.*

Il Manuale riporta per quanto riguarda la sfera dell'informatica e delle scienze dell'informazione i seguenti tre esempi:

1. *Ricerca di base: ricerca sulle proprietà di algoritmi generali per la gestione di grandi quantità di dati in tempo reale.*
2. *Ricerca applicata: ricerca per trovare modi per ridurre la quantità di spam comprendendo l'intera struttura o il modello di business dello spam, cosa fanno gli spammer e le loro motivazioni nello spamming.*
3. *Sviluppo sperimentale: Una start-up prende il codice sviluppato dai ricercatori e sviluppa il business case per il prodotto software ottenuto per migliorare il proprio marketing on-line.*

Infine relativamente alle scienze della formazione vengono forniti i seguenti esempi:

1. *Ricerca di base: analisi delle determinanti ambientali della capacità di apprendimento. L'indagine di ricercatori sull'effetto di diversi tipi di strumenti manipolativi sul modo in cui i bambini in prima elementare imparano la strategia matematica cambiando gli strumenti manipolativi e poi misurando ciò che gli studenti hanno imparato attraverso strumenti standardizzati.*
2. *Ricerca applicata: la valutazione comparativa dei programmi nazionali di istruzione volti a ridurre il divario di apprendimento delle comunità svantaggiate. Lo studio da parte dei ricercatori dell'attuazione di un curriculum matematico specifico per determinare ciò che gli insegnanti dovevano sapere per attuare con successo il curriculum.*
3. *Sviluppo sperimentale: lo sviluppo di test per selezionare il programma educativo da utilizzare per i bambini con esigenze specifiche. Sviluppo e test (in aula) di software e strumenti di supporto, basati sul lavoro sul campo, per migliorare la cognizione matematica per l'istruzione degli studenti con esigenze specifiche.*

6. Conclusioni

Dalla lettura della presente Risoluzione 46/E, come già affiorato all'interno della Circolare n. 59990 del 9 febbraio 2018 del MISE, emerge cristallino il ruolo del Manuale di Frascati per inquadrare correttamente i parametri essenziali che definiscono le attività di ricerca e sviluppo. Nello specifico, la Risoluzione in esame pone accento sulle due caratteristiche costitutive delle attività di ricerca e sviluppo, la novità/innovazione e l'incertezza.

In merito alla novità/innovazione, come precedentemente illustrato al paragrafo 3, è opportuno che la determinazione di questo parametro venga congiuntamente effettuata in relazione al Manuale di Frascati ed al Manuale di Oslo. Non è infatti possibile definire esaurientemente il parametro di innovazione senza che si faccia ricorso alle indicazioni fornite dal Manuale di Oslo; si rammenta altresì che è lo stesso Manuale di Frascati a richiamare espressamente il Manuale di Oslo relativamente al tema dell'innovazione. Inoltre, la sola presenza della novità/innovazione non è un parametro sufficiente a definire l'esistenza di un'attività di ricerca e sviluppo, poiché è sempre necessario che siano congiuntamente presenti tutti i parametri stabiliti dal Manuale di Frascati (*ovvero innovazione, creatività, trasferibilità, incertezza e sistematicità*).

Infine, per quanto concerne l'incertezza, essa può ravvisarsi in termini di risultato, di tempo o di costo. Risulta doveroso chiarire che il parametro dell'incertezza deve convivere con il parametro della sistematicità; ciò implica che, sebbene il risultato di un'attività di ricerca sia intrinsecamente aleatorio in ragione delle evidenti complessità tecniche affrontate, l'attività di ricerca e sviluppo deve in ogni caso essere condotta con metodo e pianificazione.

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