

AGENZIA DELLE ENTRATE

## **Risoluzione 22 giugno 2018, n.46/E**

*Credito di imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo - Articolo 3, del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145, e successive modificazioni.*

# **Attività di ricerca e sviluppo - Investimenti - Credito d'imposta a favore delle imprese - Ambito applicativo dell'art. 3 Dl n. 145 del 2013 - Individuazione delle attività ammissibili - Manuale di Frascati dell'OCSE**

## QUESITO

La società ALFA (di seguito anche l'istante o la società) ha chiesto alla scrivente un parere in merito all'ambito applicativo dell'articolo 3 del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145, e successive modificazioni, che ha introdotto un credito di imposta a favore di tutte le imprese che investono in attività di ricerca e sviluppo.

L'istante ha come oggetto sociale “lo scopo di svolgere e di sostenere ogni attività diretta e indiretta volta all'organizzazione di manifestazioni fieristiche, nonché all'organizzazione di attività congressuali e di qualsiasi altra iniziativa che promuova l'interscambio, la diffusione o la conoscenza di beni e servizi e la loro commercializzazione a livello locale, nazionale e internazionale”. Tale attività è svolta anche per il tramite di società partecipate o soggetti terzi.

Come precisato nell'interpello, la società istante sta effettuando alcuni investimenti finalizzati alla realizzazione di un progetto in relazione al quale l'interpellante ha avviato un programma di riorganizzazione dei processi industriali in una logica di

“smart factory”, finalizzato, da una parte, ad integrare la catena logistica di produzione della fiera, includendo tutti i processi relativi a visitatori, espositori e fornitori in una prospettiva di aumenti di efficacia ed efficienza, e dall'altra, ad avvicinare i servizi alle persone, creando servizi innovativi attraverso il cosiddetto “Internet of Things”.

La società ALFA intende raggiungere i risultati sopra descritti attraverso la realizzazione di un apposito progetto di ricerca e sviluppo che prevede sia l'utilizzo che lo studio di numerose tecnologie di avanguardia.

Dal punto di vista pratico, il programma si concretizza nella progettazione, programmazione e realizzazione di software, di servizi web, app e di impianti tecnologici, destinati a supportare l'intero processo di produzione fieristica, consentendo alla società di:

- colmare i gap attualmente presenti nei sistemi che gestiscono le attività correlate alla partecipazione alle manifestazioni, che generano errori e prevedono lo svolgimento di attività manuali;
- digitalizzare integralmente i flussi documentali;
- migliorare ed ampliare i database in modo da aumentare la qualità dei dati integrandoli con informazioni sui comportamenti degli utenti;
- sviluppare i processi di valutazione dei risultati operativi;
- creare nuovi ed innovativi servizi.

Ciò posto, la società chiede di sapere se le descritte attività siano ammissibili al “credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo” e, conseguentemente, chiede se possa fruire del menzionato beneficio in riferimento agli investimenti, effettuati nel corso del 2017, connessi alle suddette attività, come descritti nell'istanza di interpello.

#### SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che la realizzazione del progetto descritto rientri nell'ambito applicativo del credito di imposta per ricerca e sviluppo, precisando, in particolare, che le attività di ricerca oggetto del quesito sono riconducibili, sulla base dei chiarimenti forniti dalla Circolare n. 5/E del 2016, par. 2.1, alla categoria dello

“sviluppo sperimentale”, secondo le “Definizioni” contenute nel paragrafo 1.3, punto 15, della “Disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione”, di cui alla Comunicazione della Commissione europea n. 2014/C 198/01 del 27 giugno 2014.

Inoltre, la società ritiene che le tipologie di costi sostenuti per la realizzazione del progetto compresi nell’elenco descritto nell’interpello, al netto di quelli non riconducibili specificamente all’attività agevolabile, siano ammissibili al credito di imposta, limitatamente alle spese riguardanti gli investimenti eccedenti rispetto alla media degli investimenti realizzati nei tre periodi d’imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015.

La società precisa, infine, che il progetto sopra descritto ha comportato e comporta la progettazione/realizzazione in larga parte di prodotti (software) e servizi unici ed originali, non presenti sul mercato, progettati e realizzati appositamente, nonché di prodotti e servizi che, sebbene già presenti sul mercato, sono stati modificati per l’applicazione al progetto in esame, diventando anch’essi originali e nuovi in quanto elementi di un sistema unico ed innovativo.

#### PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L’articolo 3, comma 1, del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145 (convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2014, n. 9), interamente sostituito dall’articolo 1, comma 35, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, e da ultimo modificato dall’articolo 1, comma 15, della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (di seguito, l’articolo 3) riconosce a tutte le imprese 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 2020”, un credito di imposta commisurato alle spese sostenute in eccedenza rispetto alla media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d’imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015.

Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dello Sviluppo Economico del 27 maggio 2015 (di seguito decreto attuativo), sono state disciplinate le modalità attuative dell’agevolazione.

Sull’argomento, l’Agenzia delle entrate ha fornito i principali chiarimenti con le circolari n. 5/E del 16 marzo 2016 e n. 13/E del 27 aprile 2017, cui si rinvia per ogni opportuno approfondimento.

Con particolare riferimento all'ambito oggettivo di applicazione, l'articolo 3, ai commi 4 e 5, e l'articolo 2 del decreto attuativo elencano le attività di ricerca e sviluppo ammissibili all'agevolazione, mentre il comma 6 dell'articolo 3 individua gli investimenti ammissibili, connessi allo svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo agevolabili, definiti anche dall'articolo 4 del citato decreto attuativo.

Tanto premesso, considerato che la problematica posta dall'interpellante riguarda la riconducibilità di specifiche attività aziendali nell'ambito delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili all'agevolazione, la scrivente, conformemente alle indicazioni contenute nella citata circolare n. 5/E del 2016 (par. 2.1), ha chiesto al Ministero dello sviluppo economico di fornire le valutazioni di natura tecnica in merito.

A tale richiesta, il citato Ministero ha dato riscontro, con nota X, osservando quanto segue.

L'individuazione delle attività ammissibili al credito di imposta è stata condotta dal legislatore ricalcando le definizioni di "ricerca fondamentale", "ricerca applicata" e "sviluppo sperimentale" contenute nel paragrafo 1.3, punto 15, della Comunicazione della Commissione Europea (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014, recante "Disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione", fonte giuridica dell'articolo 3 del citato decreto-legge n. 145 del 2013.

Tali definizioni sono, a loro volta, sostanzialmente mutuata da quelle adottate a livello internazionale per le rilevazioni statistiche nazionali in materia di spese in ricerca e sviluppo, secondo i criteri di classificazione definiti in ambito OCSE e, più in particolare, nel c.d. Manuale di Frascati, concernente "Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development": in questo senso, al punto 75 della citata Comunicazione 198/01 del 2014, viene espressamente precisato che "per classificare le diverse attività in base alla pertinente categoria, la Commissione si baserà sulla propria prassi nonché sugli esempi e le spiegazioni specifiche fornite nel Manuale di Frascati dell'OCSE".

In virtù di tale espresso richiamo, quindi, 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.

Ciò posto, dall'esame della documentazione allegata, il Ministero interpellato ha rilevato che gli investimenti effettuati dalla società ALFA, la cui attività principale consiste "nell'organizzazione, in modo diretto o indiretto, anche per il tramite di società partecipate o soggetti terzi, di manifestazioni ed eventi fieristici", si inquadrano, costituendone attuazione, in un ampio programma di riorganizzazione del processo aziendale in una logica di smart factory.

In particolare, gli investimenti realizzati hanno avuto come (duplice) obiettivo quello di "integrare la catena logistica di produzione della fiera includendo tutti i processi relativi a visitatori, espositori e fornitori in una prospettiva di aumenti di efficacia e di efficienza" e quello di "avvicinare i servizi alle persone creando servizi innovativi attraverso l'Internet of Things (c. d. IoT)".

Come specificato nell'istanza, tale duplice obiettivo è stato raggiunto attraverso l'adozione e l'introduzione di numerose tecnologie di avanguardia, tra le quali, a titolo di esempio: le tecnologie di geolocalizzazione indoor basata su dispositivi bluetooth LTE, quali i beacon fisici, i virtual beacon, tecnologie tipo QUUPPA o tecniche di localizzazione che utilizzano connessioni Wi-Fi; le tecnologie che applicano la c.d. "Realtà Aumentata" per fornire contenuti personalizzati e finalizzati ad arricchire l'esperienza di visita presso la fiera; tecnologie Digital Signage per la diffusione di contenuti e l'acquisizione di informazioni; le tecnologie di proximity marketing; le tecnologie di Big Data Analytics per l'applicazione di tecniche di Machine Learning e Cognitive Marketing.

Trattasi, di fatto, di una serie di tecnologie già disponibili e ampiamente diffuse in tutti i settori economici (incluso quello dei servizi) per accompagnare e realizzare la trasformazione tecnologica e la digitalizzazione dei processi produttivi secondo il paradigma "Industria 4.0".

Alla luce delle evidenziate finalità del progetto, e tenendo presente le modalità con le quali lo stesso è stato realizzato, il Ministero interpellato ha escluso, pertanto, che gli investimenti in questione possano qualificarsi come attività di ricerca e sviluppo nell'accezione rilevante agli effetti della disciplina del credito di imposta.

Ai fini di tale qualificazione, 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.

Il Ministero ha ritenuto che le attività poste in essere dalla società ALFA costituiscano, a tutti gli effetti - anche per quanto riguarda le fasi propedeutiche o di studio - ordinarie attività realizzative di un programma di investimenti in capitale fisso; vale a dire, investimenti in beni strumentali (materiali e immateriali) direttamente impiegati nella realizzazione delle attività caratteristiche dell'impresa e in quanto tali trattati sul piano economico-patrimoniale nonché in sede di rappresentazioni di bilancio alla stregua di immobilizzazioni.

Come precisato nel citato parere, le considerazioni che precedono valgono anche con riferimento alla parte degli investimenti concernente le immobilizzazioni immateriali, quali l'acquisizione di licenze di software e sviluppi di software preesistenti o nuovi a servizio della particolare attività caratteristica.

Sul punto, il Ministero interpellato, nel rinviare alle più dettagliate istruzioni già emanate con circolare n. 59990 del 9 febbraio 2018, tiene a precisare come, 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.

In conclusione, sulla base di quanto precisato nel parere espresso dal Ministero dello sviluppo economico, si ritiene che la società ALFA non possa fruire del "credito di imposta ricerca e sviluppo" in riferimento agli investimenti sopra descritti.

\*\*\*\*\*

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.