

Studio Associato tra:

Stefano Benatti avvocato (*)
Stefano Polacchini dottore commercialista (*)
Riccardo Vergnanini ragioniere commercialista (*)
Ylenia Franciosi dottore commercialista (*)
Sandra Guerzoni dottore commercialista (*)

Collaboratori:

Elena Paraluppi dottore commercialista (*)
Elisa Zavatti dottore commercialista (*)
Elena Pinotti dottore commercialista (*)
Federico Benatti bachelor of b.a., master of science
Clarissa Martini dottore commercialista
Elena Basaglia dottore in economia
Sandra Testa dottore in economia

(*) *revisore legale*



**QUALIFICAZIONE E CERTIFICAZIONE DELLE ATTIVITA' DI
RICERCA, SVILUPPO, INNOVAZIONE, DESIGN E IDEAZIONE
ESTETICA**

**Decreto Direttoriale del 4 luglio 2024 MIMIT
Linee Guida**

Mirandola, li 29 luglio 2024

QUALIFICAZIONE E CERTIFICAZIONE DELLE ATTIVITA' DI RICERCA, SVILUPPO, INNOVAZIONE, DESIGN E IDEAZIONE ESTETICA

Il Ministero delle Imprese e del Made in Italy (MIMIT), con Decreto Direttoriale del 4 luglio 2024, ha approvato le **Linee Guida** per la qualificazione delle attività di ricerca, sviluppo, innovazione, design e ideazione estetica (R&S&I&D&IE) ai fini della corretta applicazione dei relativi Crediti di Imposta.

Come già anticipato nelle Newsletter e nella nostra Circolare del 18 marzo 2024 (Approfondimenti e Novità della Disciplina del Reddito d'Impresa del periodo d'imposta 2023), ai sensi dell'articolo 23 del D.L. n. 73/2022), le imprese beneficiarie degli incentivi fiscali relativi alle attività di ricerca, sviluppo, innovazione, design e ideazione estetica (R&S&I&D&IE) possono richiedere una certificazione che attesti la qualificazione degli investimenti effettuati (o da effettuare) ai fini della loro classificazione nell'ambito delle attività ammissibili e che opera quale "**penalty protection**" in sede di eventuale successivo accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria, esplicitando effetti vincolanti nei confronti della stessa.

Con la pubblicazione delle Linee Guida si completa il quadro di riferimento che permette alle imprese, che hanno beneficiato in passato delle agevolazioni fiscali (o che intendono beneficiarne), di ottenere la certezza del corretto utilizzo dei crediti d'imposta e così di prevenire eventuali future contestazioni tributarie ed escludere la punibilità dei reati di cui all'articolo 10-quater del Dlgs 74/2000, per indebita compensazione.

Si tratta di una opportunità certamente molto positiva.

Le imprese possono richiedere una certificazione che attesti la qualificazione degli investimenti effettuati ai fini della loro classificazione nell'ambito delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili (art. 23 commi da 2 a 8 del D.L. 73/2022, come modificato dall'art. 1 comma 272 della Legge 197/2022, D.P.C.M. 15.09.2023 e D.M. 21.02.2024). Tale certificazione:

- può essere richiesta a condizione che le violazioni relative all'utilizzo dei crediti d'imposta non siano state già constatate con processo verbale o contestate con atto impositivo;
- esplica effetti vincolanti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria (fermi restando i controlli previsti dall'art. 1 comma 207 della Legge 160/2019 in relazione a profili diversi da quelli inerenti alla qualificazione degli investimenti).

Si ricorda che la certificazione può essere richiesta per l'attestazione della qualificazione delle attività di ricerca e sviluppo previste rispettivamente:

- dall'art. 3 del D.L. n. 145/2013, convertito in Legge n. 9/2014, per i periodi di imposta dal 2015 al 2019;

- dall'art. 1, commi 198 – 208 della Legge n. 160/2019, per i periodi di imposta dal 2020.

L'impresa che intenda avvalersi della procedura di certificazione deve farne richiesta al Ministero delle Imprese e del made in Italy, tramite l'apposita piattaforma informatica istituita sul sito del Ministero, secondo le modalità definite dal D.M. 21.02.2024.

La certificazione può essere rilasciata esclusivamente dai soggetti (persone fisiche, società, università ed enti di ricerca) iscritti all'Albo dei certificatori (art. 2 del D.P.C.M. 15.09.2023) istituito presso il MIMIT.

Si ricorda, infine, che, ai sensi dell'articolo 7, comma 7-bis, del D. L. n. 39/2024, scade il prossimo 31 ottobre 2024 il termine per avvalersi del riversamento (D.L. n. 146/2021), senza sanzioni, dei crediti d'imposta ricerca e sviluppo ex art. 3 del D.L. n. 145/2013 (maturati nei periodi d'imposta dal 2015 al 2019) indebitamente compensati entro il 21 ottobre 2021.

L'importo dovrà essere riversato in unica soluzione entro il 16 dicembre 2024, oppure in tre rate annuali di uguale ammontare, di cui la prima entro tale data, con applicazione sulla seconda e sulla terza rata di interessi calcolati al tasso legale. Il riversamento è riservato ai soggetti che hanno realmente svolto, sostenendo le relative spese, attività in tutto o in parte non dotate dei requisiti qualitativi della ricerca e sviluppo ammissibile al credito d'imposta.

La sanatoria non può essere utilizzata per i crediti il cui utilizzo in compensazione è stato oggetto di un atto di recupero divenuto definitivo al 22 ottobre 2021. In presenza di atti impositivi o di Pvc notificati entro il 22 ottobre 2021, ma non divenuti definitivi a tale data, il riversamento è consentito solo se riguarda l'intero importo contestato e senza rateazione. L'effettuazione del riversamento esclude, oltre alle contestazioni tributarie, la punibilità dei reati di cui all'articolo 10-quater del Dlgs 74/2000 per indebita compensazione.

Con la pubblicazione delle Linee Guida per la qualificazione delle attività di ricerca e sviluppo, le imprese interessate potranno, pertanto, ricorrere alla possibilità di far verificare, da parte dei certificatori iscritti all'apposito Albo istituito presso il MIMIT, **la sussistenza dei requisiti qualitativi** delle attività di R&S, per le quali hanno usufruito (o intendono usufruire) del credito di imposta.

Allegato: Decreto Direttoriale MIMIT del 4 luglio 2024
Linee Guida



Ministero delle Imprese e del Made in Italy

DIPARTIMENTO PER LE POLITICHE PER LE IMPRESE

DIREZIONE GENERALE PER LA POLITICA INDUSTRIALE, LA RICONVERSIONE E LA CRISI INDUSTRIALE,
L'INNOVAZIONE, LE PMI E IL MADE IN ITALY

IL DIRETTORE GENERALE

VISTO l'art. 3 del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2014, n. 9, con il quale è stato introdotto un credito d'imposta per attività in ricerca e sviluppo che ha trovato applicazione in relazione agli investimenti effettuati 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;

VISTO il decreto 27 maggio 2015 del Ministero dell'Economia e delle Finanze adottato di concerto con il Ministero dello Sviluppo Economico il quale individua le disposizioni applicative necessarie per poter dare attuazione al credito d'imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo di cui all'art. 3 del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145, così come sostituito dall'art. 1, comma 35, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, nonché le modalità di verifica e controllo dell'effettività delle spese sostenute a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, le cause di decadenza e di revoca del beneficio, le modalità di restituzione del credito d'imposta indebitamente fruito;

VISTO il comma 198 dell'art.1 della legge 27 dicembre 2019, n. 160, che ha disposto l'introduzione, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, di un credito d'imposta per gli investimenti in ricerca e sviluppo, in transizione ecologica, in innovazione tecnologica 4.0 e in altre attività innovative, applicabile alle condizioni e nelle misure stabilite nei commi da 199 a 206 dello stesso articolo;

VISTO, in particolare, il comma 200 del predetto art. 1, che considera attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta le attività di ricerca fondamentale, di ricerca industriale e sviluppo sperimentale in campo scientifico e tecnologico, come definite, rispettivamente, alle lett. m), q) e j) del punto 15 del paragrafo 1.3 della comunicazione della Commissione (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014, demandando al Ministro dello sviluppo economico il compito di dettare con apposito decreto i criteri per la corretta applicazione di tali definizioni, tenendo conto dei principi generali e dei criteri contenuti nel Manuale di Frascati dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE);

VISTO il successivo comma 201 del citato art. 1 della legge n. 160 del 2019, che considera attività di innovazione tecnologica ammissibili al credito d'imposta le attività, diverse da quelle



indicate nel comma 200, finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati, per tali intendendosi un bene materiale o immateriale o un servizio o un processo di produzione che si differenzia, rispetto a quelli già realizzati o applicati dall'impresa, sul piano delle caratteristiche tecnologiche o delle prestazioni o dell'ecocompatibilità o dell'ergonomia o per altri elementi sostanziali rilevanti nei diversi settori produttivi, disponendo che con lo stesso decreto previsto dal comma 200 sono dettati i criteri per la corretta applicazione di tali definizioni nei diversi settori produttivi, tenendo conto dei principi generali e dei criteri contenuti nel Manuale di Oslo dell'OCSE;

VISTO inoltre, il comma 202 dello stesso art. 1 della legge n. 160 del 2019, che considera attività innovative ammissibili al credito d'imposta le attività di design e ideazione estetica svolte dalle imprese operanti nei settori tessile e della moda, calzaturiero, dell'occhialeria, orafo, del mobile e dell'arredo e della ceramica per la concezione e realizzazione dei nuovi prodotti e campionari, disponendo che con lo stesso decreto previsto dal comma 200 sono dettati i criteri per la corretta applicazione del credito d'imposta anche in relazione alle medesime attività di design e ideazione estetica svolte in settori diversi da quelli indicati;

VISTI altresì, i commi 203, quarto periodo, 203-quinquies e 203-sexies del medesimo art. 1 della legge n. 160 del 2019, che prevedono una maggiorazione della misura del credito d'imposta spettante per le attività d'innovazione tecnologica di cui al comma 201 finalizzate al raggiungimento di obiettivi di transizione ecologica o di innovazione digitale 4.0, come individuati dallo stesso decreto previsto dal comma 200;

VISTO il decreto del Ministro dello sviluppo economico 26 maggio 2020, recante “Disposizioni applicative per nuovo credito d'imposta, per attività di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica e di design”;

VISTO il decreto-legge 21 giugno 2022, n. 73, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2022, n. 122, recante “Misure urgenti in materia di semplificazioni fiscali e di rilascio del nulla osta al lavoro, Tesoreria dello Stato e ulteriori disposizioni finanziarie e sociali”;

VISTO l'articolo 23, comma 2, primo periodo, del citato decreto-legge n. 73 del 2022, che, al fine di favorire l'applicazione in condizioni di certezza operativa delle discipline previste dall'art. 1, commi 200, 201 e 202, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, stabilisce che le imprese possono richiedere una certificazione che attesti la qualificazione degli investimenti effettuati o da effettuare ai fini della loro classificazione nell'ambito delle attività di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica e di design e innovazione estetica ammissibili al beneficio;

VISTO il secondo periodo del succitato comma 2 dell'art. 23 del decreto-legge n. 73 del 2022, ai sensi del quale la predetta certificazione può essere richiesta anche per l'attestazione della qualificazione delle attività di ricerca e sviluppo ai sensi dell'art. 3 del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2014, n. 9;

VISTO il terzo periodo del medesimo comma 2 dell'art.23 del decreto-legge n. 73 del 2022, ai sensi del quale analoga certificazione può essere richiesta per l'attestazione della qualificazione delle attività di innovazione tecnologica finalizzate al raggiungimento di obiettivi di innovazione digitale 4.0 e di transizione ecologica ai fini dell'applicazione della maggiorazione dell'aliquota del credito d'imposta prevista dal quarto periodo del comma 2023, nonché dai commi 203-quinquies e 203-sexies del medesimo art. 1 della legge n. 160 del 2019;



VISTO l'articolo 23, comma 5 del predetto decreto-legge n. 73 del 2022, ai sensi del quale *“la certificazione di cui al comma 2 è rilasciata dai soggetti abilitati che si attengono, nel processo valutativo, a quanto previsto da apposite linee guida del Ministero dello sviluppo economico, periodicamente elaborate ed aggiornate”*;

VISTO il decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 15 settembre 2023 adottato su proposta del Ministro delle imprese e del made in Italy di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, recante *“Disposizioni in materia di certificazione attestante la qualificazione delle attività di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica e di design e ideazione estetica”*;

VISTO l'art. 2, comma 2 del succitato D.C.P.M in virtù del quale *“L'Albo di cui al comma 1 è tenuto presso la Direzione generale per la politica industriale, l'innovazione e le PMI del Ministero delle imprese e del made in Italy, nel proseguo anche Direzione generale competente, che, con decreto direttoriale, stabilisce, entro novanta giorni dall'entrata in vigore del presente decreto, le modalità informatiche e i termini per la presentazione delle domande di iscrizione all'Albo, nonché le ulteriori regole e procedure per la verifica delle domande di iscrizione, la formazione, l'aggiornamento e la gestione dello stesso”*;

VISTO il decreto direttoriale del 15 maggio 2024 che ha disposto l'iscrizione all'Albo dei certificatori del credito d'imposta in attività di ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, design e ideazione estetica di cui all'art. 2 del D.P.C.M. del 15 settembre 2023 dei soggetti indicati all'allegato 1 del predetto decreto;

VISTO l'articolo 2 del decreto-legge 11 novembre 2022, n. 173, recante modifiche al decreto legislativo del 30 luglio 1999, n. 300 - convertito con modificazioni dalla legge 16 dicembre 2022, n. 204 - che prevede che il Ministero dello sviluppo economico assuma la denominazione di Ministero delle Imprese e del Made in Italy;

VISTO il D.P.C.M. 30 ottobre 2023, n. 174, concernente il Regolamento di organizzazione del Ministero delle imprese e del made in Italy, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 281 – Serie Generale – del 1° dicembre 2023;

VISTO il decreto direttoriale del 5 giugno 2024 con il quale è stata disposta la pubblicazione dei modelli di certificazione di cui agli articoli 23, comma 2 del D.L n. 73 del 21 giugno 2022, 3, comma 3 del D.P.C.M 15 settembre 2023 e 9 del D.D 21 febbraio 2024.

VISTO l'articolo 3, comma 5, primo periodo, del D.P.C.M del 15 settembre 2023 che ha rimesso al Ministero delle imprese e del made in Italy il compito di provvedere all'elaborazione e alla pubblicazione di «Linee guida» integrative per la corretta applicazione del credito d'imposta e al loro aggiornamento per tener conto dell'evoluzione della prassi interpretativa e delle eventuali modifiche normative sopravvenute;

DECRETA:

Art. 1.



1. È disposta la pubblicazione in data 5 luglio 2024 delle “Linee guida” di cui agli articoli 23, co. 5 del decreto-legge 21 giugno 2022, n. 73 e 3, co. 5 del D.P.C.M del 15 settembre 2023 per la corretta applicazione del credito d’imposta in attività di ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, design e ideazione estetica.
2. Le “Linee guida” sono contenute nell’allegato 1 al presente decreto.

Roma, 4 Luglio 2024

DIV.XIV

Visto,

il Dirigente Divisione XIV – Roberto Esposito

Firmato digitalmente da: Roberto Esposito
Organizzazione: MISE/80230390587
Data: 04/07/2024 19:58:20

IL DIRETTORE GENERALE

Paolo Casalino

Firmato digitalmente da: Paolo Casalino
Organizzazione: MISE/80230390587
Data: 04/07/2024 20:14:23



Allegato 1

Ministero delle Imprese e del Made in Italy

DIPARTIMENTO PER LE POLITICHE PER LE IMPRESE

**DIREZIONE GENERALE PER LA POLITICA INDUSTRIALE, LA RICONVERSIONE E LA CRISI
INDUSTRIALE, L'INNOVAZIONE, LE PMI E IL MADE IN ITALY**

DIVISIONE XIV – CERTIFICAZIONE DEL CREDITO D'IMPOSTA, RICERCA E SVILUPPO, INNOVAZIONE E DESIGN

**LINEE GUIDA
PER LA QUALIFICAZIONE DELLE
ATTIVITÀ DI RICERCA E SVILUPPO,
INNOVAZIONE, DESIGN E IDEAZIONE
ESTETICA**

*(ai sensi dell'art. 23, commi 2-5 del D.L. n.73/2022 convertito, con
modificazioni, dalla L. n. 122/2022)*

Data	Versione
Luglio 2024	v. 1.0





Sommario

PROFILI GENERALI	4
PREMESSA	4
SEZIONE PRIMA	5
1 ATTIVITÀ DI RICERCA E SVILUPPO	5
1.1 Il quadro normativo di riferimento	5
1.1.1 La disciplina interna	5
1.1.2 Le fonti comunitarie di riferimento.....	7
1.1.3 Il Manuale di Frascati e i cinque criteri per l'identificazione delle attività di ricerca e sviluppo	10
1.1.3.1 L'attività deve essere finalizzata a nuove scoperte (Novità).....	11
1.1.3.2 L'attività deve basarsi su concetti e ipotesi originali, non ovvi (Creatività).....	13
1.1.3.3 L'attività non deve avere un esito finale certo (Incertezza).....	14
1.1.3.4 L'attività deve essere pianificata e preventivata (Sistematicità).....	16
1.1.3.5 L'attività deve condurre a risultati che possano essere riprodotti (Trasferibilità e/o Riproducibilità).....	17
1.1.3.6 Le attività eligibili al credito d'imposta R&S.....	18
1.2 L'individuazione del perimetro delle attività ammissibili	19
1.2.1 Il contesto industriale	19
1.2.2 Differenza fra sviluppo sperimentale e sviluppo prodotto	20
1.2.3 La ricerca e sviluppo all'interno di un progetto di sviluppo nuovo prodotto.....	21
1.2.4 Progetti complessi	23
SEZIONE SECONDA	24
2 ATTIVITÀ DI RICERCA E SVILUPPO	24
2.1 Attività ammissibili	24
2.1.1 La disciplina interna	24
2.1.2 Le fonti comunitarie di riferimento.....	26
2.1.3 Considerazioni di carattere generale.....	28
SEZIONE TERZA	32
3 INNOVAZIONE	32
3.1 Il quadro normativo di riferimento	32
3.1.1 La disciplina interna	32
3.1.2 I requisiti del Manuale di Oslo	33
3.1.2.1 Conoscenza	34
3.1.2.2 Novità rispetto ai potenziali utilizzi	35
3.1.2.3 Implementazione e uso effettivo	35
3.1.2.4 Creazione di valore	36



3.2 L'individuazione del perimetro delle attività ammissibili	37
3.2.1 Esempi di prodotti o processi nuovi o significativamente migliorati.....	37
3.3 Attività di innovazione tecnologica 4.0 e green, 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	38
SEZIONE QUARTA	42
4 DESIGN E IDEAZIONE ESTETICA	42
4.1 Il quadro normativo di riferimento	42
4.1.1 La disciplina interna	42
4.2 Le attività ammissibili.....	43



PROFILI GENERALI

PREMESSA

Le presenti Linee guida hanno l'obiettivo di fornire indicazioni di carattere generale e trasversale in merito ai criteri che devono essere seguiti dai valutatori ai sensi dell'art. 23, co. 5 del D.L. n. 73/2022, convertito, con modifiche, dalla L. n. 122/2022, per la qualificazione degli investimenti effettuati o da effettuare ai fini della loro classificazione nell'ambito delle attività di ricerca e sviluppo, innovazione, design ed ideazione estetica ammissibili al beneficio di cui all'art. 1, commi 198 – 208 della L. 160/2019, per i periodi di imposta dal 2020 in poi, o nell'ambito delle attività di ricerca e sviluppo di cui all'art. 3 del D.L. n. 145/2013, convertito in L. n. 9/2014, per i periodi di imposta dal 2015 al 2019, in riferimento a progetti condotti da un soggetto che intenda usufruire (o abbia già usufruito) di tale beneficio, in assenza di constatazione di violazioni circa l'utilizzo del credito d'imposta.

Le Linee guida sono state redatte sulla base (oltre che della normativa suindicata) del decreto emanato dal Ministro dello Sviluppo Economico in data 26 maggio 2020 (d'ora in poi anche solo decreto MISE) e del decreto emanato dal Ministro dell'Economia e delle Finanze, di concerto con il Ministro dello Sviluppo Economico, in data 27 maggio 2015 (d'ora in poi anche solo decreto MEF) nonché tenendo conto della normativa di fonte comunitaria, dei principi generali e dei criteri contenuti nel c.d. Manuale di Frascati¹ e nel c.d. Manuale di Oslo², della prassi interpretativa.

Le presenti Linee guida verranno successivamente integrate per esaminare casi concreti, determinate tipologie di attività o fattispecie particolari e periodicamente aggiornate per tener conto di modifiche normative, interventi giurisprudenziali o orientamenti di prassi.

¹ OECD (2015), *Frascati Manual 2015: Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development*, The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264239012-en>.

² OECD/Eurostat (2018), *Oslo Manual 2018: Guidelines for Collecting, Reporting and Using Data on Innovation*, 4th Edition, The Measurement of Scientific, Technological and Innovation Activities, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264304604-en>.



SEZIONE PRIMA

(art. 1, co. 200 L. n. 160/2019)

1 ATTIVITÀ DI RICERCA E SVILUPPO

1.1 Il quadro normativo di riferimento

1.1.1 La disciplina interna

L'individuazione delle diverse tipologie di attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta è stata condotta dal legislatore, ai sensi dell'art. 1, co. 200 della L. n. 160/2019, sulla base delle definizioni di "ricerca fondamentale", "ricerca industriale" e "sviluppo sperimentale" contenute nel paragrafo 1.3, punto 15, lett. j, m) e q) 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*".

In particolare, l'art. 2, co. 2 del decreto del 26 maggio 2020 del Ministero dello Sviluppo Economico, in merito alla definizione delle attività ammissibili al credito di imposta ricerca e sviluppo, dispone che costituiscono lavori rilevanti a tali fini le attività rientranti nelle seguenti categorie:

«a) **ricerca fondamentale**: si considerano attività di ricerca fondamentale i lavori sperimentali o teorici finalizzati principalmente all'acquisizione di nuove conoscenze in campo scientifico o tecnologico, attraverso l'analisi delle proprietà e delle strutture dei fenomeni fisici e naturali, senza necessariamente considerare un utilizzo o un'applicazione particolare a breve termine delle nuove conoscenze acquisite da parte dell'impresa; il risultato delle attività di ricerca fondamentale è di regola rappresentato per mezzo di schemi o diagrammi esplicativi o per mezzo di teorie interpretative delle informazioni e dei fatti emergenti dai lavori sperimentali o teorici;

b) **ricerca industriale**: si considerano attività di ricerca industriale i lavori originali intrapresi al fine di individuare le possibili utilizzazioni o applicazioni delle nuove conoscenze derivanti da un'attività di ricerca fondamentale o al fine di trovare nuove soluzioni per il raggiungimento di uno scopo o un obiettivo pratico predeterminato; tali attività, in particolare, mirano ad approfondire le conoscenze esistenti al fine di risolvere problemi di carattere



scientifico o tecnologico; il loro risultato è rappresentato, di regola, da un modello di prova che permette di verificare sperimentalmente le ipotesi di partenza e di dare dimostrazione della possibilità o meno di passare alla fase successiva dello sviluppo sperimentale, senza l'obiettivo di rappresentare il prodotto o il processo nel suo stato finale;

c) **sviluppo sperimentale**: si considerano attività di sviluppo sperimentale i lavori sistematici, basati sulle conoscenze esistenti ottenute dalla ricerca o dall'esperienza pratica, svolti allo scopo di acquisire ulteriori conoscenze e raccogliere le informazioni tecniche necessarie in funzione della realizzazione di nuovi prodotti o nuovi processi di produzione o in funzione del miglioramento significativo di prodotti o processi già esistenti. Per miglioramento significativo di prodotti o processi già esistenti s'intendono le modifiche che hanno il carattere della novità e che non sono il risultato di un semplice utilizzo dello stato dell'arte nel settore o dominio di riferimento. Il risultato dei lavori di sviluppo sperimentale è di regola rappresentato da prototipi o impianti pilota. Per prototipo s'intende un modello originale che possiede le qualità tecniche essenziali e le caratteristiche di funzionamento del prodotto o del processo oggetto delle attività di sviluppo sperimentale e che permette di effettuare le prove per apportare le modifiche necessarie e fissare le caratteristiche finali del prodotto o del processo; per impianto pilota s'intende un insieme di macchinari, dispositivi, attrezzature o altri elementi che permette di testare un prodotto o un processo su una scala o in un ambiente prossimi alla realtà industriale o finale».

Il successivo co. 3 di tale norma dispone che:

«Ai fini dell'ammissibilità al credito d'imposta, assumono rilevanza le attività di ricerca e sviluppo che perseguono un progresso o un avanzamento delle conoscenze o delle capacità generali in un campo scientifico o tecnologico e non già il semplice progresso o avanzamento delle conoscenze o delle capacità proprie di una singola impresa. La condizione del perseguimento di un progresso o un avanzamento delle conoscenze e delle capacità generali si considera realizzata anche nel caso dell'adattamento delle conoscenze o delle capacità relative a un campo della scienza o della tecnica al fine di realizzare un avanzamento in un altro campo in relazione al quale tale adattamento non sia facilmente deducibile o attuabile. Si considerano ammissibili al credito d'imposta le attività svolte in relazione a un progetto di ricerca e sviluppo che persegue tale obiettivo anche nel caso in cui l'avanzamento scientifico o tecnologico ricercato non sia raggiunto o non sia pienamente realizzato. Se un particolare progresso scientifico o tecnologico è già stato raggiunto o tentato da altri soggetti, ma le informazioni sul processo o sul metodo o sul prodotto non



fanno parte dello stato delle conoscenze scientifiche o tecnologiche disponibili e accessibili per l'impresa all'inizio delle operazioni di ricerca e sviluppo, perché coperti ad esempio da segreto aziendale, i lavori intrapresi per raggiungere tale progresso attraverso il superamento degli ostacoli o degli impedimenti scientifici o tecnologici incontrati possono ugualmente rappresentare un avanzamento scientifico o tecnologico e rilevare ai fini dell'ammissibilità al credito d'imposta; fatta eccezione per il caso in cui un particolare progresso scientifico o tecnologico è già stato raggiunto o tentato da altri soggetti correlati all'impresa, in quanto la controllano, ne sono controllati ovvero sono sottoposti a controllo comune. Analogamente, si considerano ammissibili al credito d'imposta i lavori di ricerca e sviluppo svolti contemporaneamente e in modo simile nello stesso campo scientifico o tecnologico da imprese concorrenti indipendenti».

1.1.2 Le fonti comunitarie di riferimento

Le definizioni di “ricerca fondamentale”, “ricerca industriale” e “sviluppo sperimentale” contenute nel paragrafo 1.3, punto 15, lett. j, m) e q) 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*”, richiamate dall'art. 1, co. 200 della L. n. 160/2019, erano state a loro volta mutate dall'**articolo 2, punti 84, 85 e 86 del Regolamento UE n. 651/2014 della Commissione del 17 giugno 2014** che dichiara alcune categorie di aiuti compatibili con il mercato interno in applicazione degli articoli 107 e 108 del trattato.

Le suddette definizioni sono state successivamente aggiornate con **Comunicazione della Commissione 19.10.2022 C (2022) 7388 final** recante “*Disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione*”.

In tale Comunicazione, nelle premesse, si afferma che « *per garantire che le norme non stabiliscano in anticipo quali percorsi di ricerca si tradurrebbero in nuove soluzioni per prodotti, processi e servizi e non falsino gli incentivi degli operatori del mercato a sviluppare soluzioni tecnologiche innovative anche in presenza di rischi elevati, la disciplina RSI si applica a tutte le tecnologie, tutte le industrie e tutti i settori*» e che, in tale prospettiva, «*gli aiuti di Stato per la RSI possono, ad esempio, comportare effetti positivi individuati negli obiettivi o nelle strategie dell'Unione quali il Green Deal europeo, la strategia digitale, il decennio digitale e la strategia europea per i dati, la nuova strategia industriale per l'Europa*



e il suo aggiornamento, Next Generation EU, l'Unione europea della salute, il nuovo spazio economico europeo per la ricerca e l'innovazione, il nuovo piano d'azione per l'economia circolare o l'obiettivo dell'Unione, tra l'altro, di diventare climaticamente neutra entro il 2050. Nel Green Deal europeo, la Commissione sottolinea che "nuove tecnologie, soluzioni sostenibili e innovazione radicale sono essenziali per realizzare gli obiettivi del Green Deal europeo"» (cfr. par. 4 e 5 dell'Introduzione).

Il successivo paragrafo 1.3, punto 16 definisce, coerentemente con le premesse,

"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 (lett. n)»;

"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 ai prodotti, processi o servizi esistenti, compresi prodotti, processi o servizi digitali in qualsiasi ambito, tecnologia, industria o settore (tra cui industrie e tecnologie digitali, quali il supercalcolo, le tecnologie quantistiche, le tecnologie a catena di blocchi (blockchain), l'intelligenza artificiale, la cibersicurezza, i big data e le tecnologie cloud). La ricerca industriale comprende la creazione di componenti di sistemi complessi e può includere la costruzione di prototipi in un 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 (lett. r)»;

"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, compresi i prodotti, processi o servizi digitali, in qualsiasi ambito, tecnologia, industria o settore (tra cui industrie e tecnologie digitali, quali il supercalcolo, le tecnologie quantistiche, le tecnologie a catena di blocchi (blockchain), l'intelligenza artificiale, la cibersicurezza, i big data e le tecnologie cloud o di punta). 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 (lett. k)»;

Anche il Regolamento UE n. 651/2014 della Commissione del 17 giugno 2014 è stato recentemente integrato nell'art. 2, punti 85 e 86 dal **Regolamento UE n. 1315/2023 della Commissione del 23 giugno 2023**, recependo gli aggiornamenti sopra riportati delle definizioni di ricerca industriale e sviluppo sperimentale con il conseguente espresso riferimento anche ai "prodotti, processi o servizi digitali in qualsiasi ambito, tecnologia, industria o settore".

Nel 6° considerando di tale Regolamento si afferma al riguardo che, secondo la comunicazione "Plasmare il futuro digitale dell'Europa" (COM (2020) 67 final) e la comunicazione "Una strategia europea per i dati" (COM (2020) 66 final), è necessario «*garantire che le soluzioni digitali aiutino l'Europa a perseguire una trasformazione digitale che operi a vantaggio delle persone rispettando i valori europei. (omissis). La comunicazione riconosce che l'incremento degli investimenti in ricerca, innovazione, diffusione e adeguamento delle infrastrutture consentirà di sviluppare nuovi processi di produzione e di creare così facendo posti di lavoro. Al riguardo, i progetti di ricerca e i servizi di sostegno all'innovazione includono anche lo sviluppo o il miglioramento dei prodotti, processi o servizi digitali in qualsiasi ambito, tecnologia, industria o settore (tra cui, anche ma non esclusivamente, industrie digitali, infrastrutture e tecnologie digitali, quali il supercalcolo, le tecnologie quantistiche, le tecnologie a catena di blocchi (blockchain), l'intelligenza artificiale, la cibernsicurezza, i big data e le tecnologie cloud)*».

Atteso che l'art. 1, co. 200 della L. n. 160/2019, così come l'art. 2, co. 1 del D.M. del 26.5.2020 rinviano alle definizioni di cui alla Comunicazione della Commissione Europea (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014, si ritiene che per la classificazione delle attività sia consentito fare riferimento anche agli aggiornamenti introdotti con la Comunicazione della Commissione 19.10.2022 C(2022) 7388 final nonché dal Regolamento n. 1315/2023 della Commissione del 23 giugno 2023.



Del resto, da un lato, ai sensi dell'art. 3, co. 5 del D.P.C.M. del 15.9.2023 le Linee guida devono tener conto «*dell'evoluzione della prassi interpretativa e delle eventuali modifiche normative sopravvenute*», dall'altro, i suddetti aggiornamenti hanno un valore meramente interpretativo, chiarendo la rilevanza, ai fini dell'applicazione delle definizioni di ricerca industriale e di sviluppo sperimentale, anche dei «*prodotti, processi o servizi digitali*».

Inoltre, deve sottolinearsi che, in linea di principio, coerentemente con le fonti comunitarie sopra riportate, «la disciplina RSI si applica a tutte le tecnologie, tutte le industrie e tutti i settori³».

1.1.3 Il Manuale di Frascati e i cinque criteri per l'identificazione delle attività di ricerca e sviluppo

Atteso l'espresso rinvio al Manuale di Frascati contenuto nell'art. 1, co. 200, secondo capoverso, della L. n. 160/2019 nonché nell'art. 2, co. 1 del D.M. del 26.5.2020 risulta necessario esaminare i principi generali ed i criteri ivi esposti.

In particolare, ex art. 1, co. 200 della L. n. 160/2019 si è disposto che «*con decreto del Ministro dello sviluppo economico sono dettati i criteri per la corretta applicazione di tali definizioni, tenendo conto dei principi generali e dei criteri contenuti nel Manuale di Frascati dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE)*».

Giusta l'art. 2, co. 1 del D.M. MISE 26.5.2020 «*ai fini dell'applicazione del comma 200 dell'art. 1 della legge 27 dicembre 2019, n. 160, la classificazione delle attività di ricerca fondamentale, di ricerca industriale e di sviluppo sperimentale in campo scientifico o tecnologico ammissibili al credito d'imposta, di cui alle lettere m), q) e j) del punto 15 del paragrafo 1.3 della comunicazione della Commissione (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014, è operata sulla base delle regole indicate nei successivi commi del presente articolo, tenendo conto dei principi generali e dei criteri contenuti nelle linee guida per le rilevazioni statistiche nazionali delle spese per ricerca e sviluppo elaborate dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE, Manuale di Frascati 2015)*».

³ Sia pure con le specificità proprie di ogni singolo settore. Sul punto si veda infra e Ris. A.d.E. n. 41/2022 e risposta ad interpello n. 188/2021.



Sulla base di tali previsioni legislative può rilevarsi come del Manuale di Frascati non soltanto si sia dovuto tener conto in sede di norme di attuazione, ma si debba tener conto anche in sede di interpretazione ed applicazione della disciplina regolatrice.

A tale riguardo si osserva che, come noto, secondo il Manuale di Frascati, affinché «*un'attività possa essere classificata come attività di ricerca e sviluppo (d'ora in poi anche solo R&S), devono essere soddisfatti congiuntamente cinque criteri fondamentali*».

1.1.3.1 L'attività deve essere finalizzata a nuove scoperte (Novità)

Definizione

L'attività di R&S deve puntare a nuove scoperte o al raggiungimento di nuovi risultati e conoscenze applicabili a prodotti e processi non già diffusi nel settore di riferimento. La generazione di nuova conoscenza è l'obiettivo previsto per qualsiasi progetto di R&S, ove il concetto di "nuovo" deve necessariamente essere declinato in funzione del contesto all'interno del quale ci si trovi ad operare ⁴.

Nei casi in cui, ad esempio, vengono intrapresi dei progetti di ricerca nel mondo accademico o degli enti di ricerca si prevede generalmente di perseguire avanzamenti nella conoscenza generale. In ambito industriale, invece, il potenziale di novità dei progetti di R&S viene tipicamente valutato dal confronto con la base pubblica di conoscenze nel settore di riferimento. In questo senso l'attività di R&S nell'ambito del progetto dovrà tradursi in risultati che siano nuovi per l'azienda, ma anche al contempo non già accessibili e disponibili nel settore.

Secondo il Manuale di Frascati sono escluse dalla ricerca e sviluppo le attività volte a copiare, imitare o decodificare la conoscenza (c.d. *reverse engineering*), in quanto non si tratta di conoscenze nuove (cfr. par. 2.15).

Tale affermazione va necessariamente coordinata con il disposto dell'art. 2, co. 3 del D.M. MISE 26.5.2020 secondo cui «**se un particolare progresso scientifico o tecnologico è già stato raggiunto o tentato da altri soggetti, ma le informazioni sul processo o sul metodo o sul prodotto non fanno parte dello stato delle conoscenze scientifiche o**

⁴ Più in generale, i criteri che caratterizzano l'attività di R&S «*devono intendersi applicabili a tutti i settori economici, sia pur con gli adattamenti di nozioni e concetti che i diversi comparti (industriali e commerciali) richiedono in ragione della loro specificità*» (così Ris. A.d.E. n. 41/2022 e risposta A.d.E. ad interpello n. 188/2021).



*tecnologiche **disponibili e accessibili** per l'impresa all'inizio delle operazioni di ricerca e sviluppo, perché coperti ad esempio da segreto aziendale, i lavori intrapresi per raggiungere tale progresso attraverso il superamento degli ostacoli o degli impedimenti scientifici o tecnologici incontrati possono ugualmente rappresentare un avanzamento scientifico o tecnologico e rilevare ai fini dell'ammissibilità al credito d'imposta».*

In tale prospettiva, è comunque eligibile al credito d'imposta un'attività, relativa ad un determinato progresso scientifico o tecnologico raggiunto o tentato da altri, nell'ipotesi in cui le informazioni non siano accessibili o disponibili, da cui derivi (e sia finalizzata ad) una nuova scoperta in termini ad esempio di inaffidabilità/non sicurezza del processo o del prodotto o di nuove applicazioni a priori non facilmente ipotizzabili o di raggiungimento del medesimo risultato mediante un percorso diverso, trattandosi comunque di una nuova conoscenza. Invero, *«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»* (cfr. Manuale di Frascati, par. 2.15).

Considerazioni

Per valutare il potenziale di novità di un progetto, occorre che sia chiaro lo **stato dell'arte di partenza**, in relazione agli obiettivi del progetto stesso (conoscenze e limiti scientifici e tecnologici dello stato attuale a livello settoriale) e come l'azienda abbia condotto lo studio sullo stato dell'arte con l'inclusione di tutti i riferimenti antecedenti, ritenuti rilevanti al riguardo, che sono stati individuati ed esaminati (studi di mercato, verifica tecnologie analoghe già esistenti e vigilanza commerciale con identificazione delle imprese e dei prodotti concorrenti e dei criteri che consentono di considerarli come tali, nonché delle loro prestazioni, relazioni sui brevetti, pubblicazioni, banche dati⁵, sovvenzioni concesse, bandi di gara, ecc.) e che riflettano il livello di conoscenza dell'ambito del progetto al momento del suo inizio. Come già rilevato, se un determinato progresso scientifico o tecnologico è già stato raggiunto o tentato da altri soggetti, ma le informazioni sul processo o sul metodo o sul prodotto non sono disponibili, i progetti intrapresi per raggiungere tale progresso possono ugualmente rappresentare un avanzamento scientifico o tecnologico, con le precisazioni prima fatte, salvo che sia già stato raggiunto o tentato da altri soggetti correlati

⁵ La collocazione del progetto rispetto alle conoscenze esistenti e disponibili potrà essere dimostrata anche attraverso la consultazione di banche dati (quali ad es. Scopus, Google Scholar, Turnitin, Espacenet, IPERICO, brevettidb, ecc.).



all'impresa. Nel caso di settori in cui le innovazioni avvengono a ritmi particolarmente veloci e sono ampiamente diffuse, è possibile che diversi soggetti sviluppino contemporaneamente soluzioni simili. In tal caso, si considerano comunque ammissibili al credito d'imposta i lavori di ricerca e sviluppo svolti contemporaneamente e in modo simile nello stesso campo scientifico o tecnologico da imprese concorrenti indipendenti, qualora naturalmente i risultati raggiunti da altri soggetti non siano già accessibili e disponibili.

Gli sviluppi tecnologici che, a seconda dello stato dell'arte della materia, costituiscono un vero e proprio progresso tecnologico significativo devono poter essere identificati in modo chiaro, indicando lo stato di avanzamento del progetto rispetto alla situazione esistente al momento dell'avvio, e alle relative condizioni di riferimento esistenti. Le innovazioni devono, poi, essere sostanziali: è necessario, pertanto, valutare gli impatti e/o i risultati, in termini qualitativi e/o quantitativi, per valutarne la rilevanza. In sintesi, occorre definire in che modo le novità introdotte dal progetto (e le nuove conoscenze ad esse sottese) sono oggettive nel campo di applicazione cui sono destinate, rilevando elementi qualificanti e distintivi rispetto ad una valutazione soggettiva per l'impresa.

Un elemento che può aiutare nell'analisi del livello di novità è l'eventuale presenza di brevetti, tenendo presente che la data di deposito della domanda o di concessione di un brevetto non è necessariamente indicativa della fine delle attività di ricerca e sviluppo, in quanto, a priori, potrebbe collocarsi in qualunque fase dello sviluppo di un nuovo prodotto. L'assenza di brevetti non pregiudica comunque l'esistenza di un'attività di ricerca e sviluppo, potendone comunque ricorrere i requisiti. L'avvenuta valutazione positiva dell'attività di ricerca e sviluppo da parte di enti pubblici, centri di alta competenza, poli tecnologici o simili in sede, ad esempio, di erogazione di finanziamenti o bandi di gara sarà ritenuta rilevante anche ai fini della certificazione del credito d'imposta salvo la particolare diversità dei presupposti o delle finalità non consenta tale rilevanza.

1.1.3.2 L'attività deve basarsi su concetti e ipotesi originali, non ovvi (Creatività)

Definizione

Un progetto di R&S deve avere come obiettivo la creazione/individuazione di concetti o idee che migliorino lo stato dell'arte rappresentante le conoscenze esistenti al momento dell'inizio del progetto stesso, portando a dei risultati originali e pertanto non ovvi. Ciò esclude dal



novero delle attività di R&S qualsiasi attività finalizzata al mero cambiamento routinario di prodotti o processi.

Sono, invece, *«inclusi i nuovi metodi sviluppati per svolgere compiti comuni. Per esempio, l'elaborazione dei dati non è un'attività di R&S a meno che non faccia parte di un progetto di sviluppo di nuovi metodi di elaborazione dei dati»* (cfr. Manuale di Frascati, par. 2.17).

L'originalità dell'obiettivo pertanto può concorrere alla qualificazione di un'attività altrimenti ordinaria come attività di ricerca e sviluppo.

Considerazioni

Al fine di soddisfare il requisito della creatività, è necessario che vi siano ostacoli di natura tecnica, scientifica o tecnologica da superare o particolari difficoltà nel raggiungere gli obiettivi prefissati, il cui superamento abbia richiesto lo studio di soluzioni originali e creative. È importante dimostrare come il team di tecnici o esperti si sia adoperato per la risoluzione degli ostacoli scientifici, tecnici o tecnologici attraverso delle soluzioni differenti rispetto a quanto noto, al massimo mutuando o adattando soluzioni utilizzate per applicazioni in settori differenti rispetto a quello di riferimento. In questo contesto risulta significativo documentare (anche) gli insuccessi registrati e le nuove soluzioni ipotizzate nel corso della ricerca, indicando anche quelle poi progressivamente abbandonate perché inidonee o non convenienti economicamente.

1.1.3.3 L'attività non deve avere un esito finale certo (Incertezza)

Definizione

Le attività di R&S implicano incertezza in quanto, sin dall'inizio di un progetto, il tipo di risultato e/o i costi da sostenere per lo stesso (inclusa l'allocazione temporale) non possono essere determinati con certezza. Ciò risulta tanto più vero in funzione del time to market, ovvero del tempo che separa la concezione di una soluzione innovativa dalla sua commercializzazione; tale intervallo temporale risulta, infatti, generalmente molto ampio nel caso di progetti di ricerca di base, che mirano ad estendere i confini della conoscenza formale e per i quali il rischio di fallimento, rispetto a progetti di sviluppo sperimentale, risulta sensibilmente superiore. L'incertezza di un progetto di R&S può quindi riguardare sia costi e tempi necessari all'ottenimento del risultato sperato, sia l'effettivo raggiungimento degli



stessi. Per altro i risultati della ricerca, sia positivi che negativi, potrebbero gettare le basi per ulteriori sviluppi progettuali, con ulteriori elementi di incertezza.

Considerazioni

Al fine di soddisfare il requisito è necessario che venga dimostrata la presenza di incertezze sulla fattibilità tecnica e/o sull'approccio da seguire per raggiungere gli obiettivi, evidenziando gli eventuali ritardi di progetto, i fallimenti o eventuali riprogettazioni. Deve trattarsi di elementi intrinseci ed obiettivi delle attività svolte, non rilevando il riferimento ad aspetti relativi al contesto in cui il progetto viene svolto (ad esempio, il rischio che il progetto venga abbandonato per mancanza di fondi), né all'effettivo successo del prodotto sul mercato, quando questo non dipende dalle caratteristiche tecniche del prodotto, ma da altri aspetti dovuti, per esempio, ai costi di approvvigionamento o alle strategie di marketing. Infine, non possedere internamente il know-how per risolvere un problema tecnico non è sufficiente, di per sé, a dimostrare l'effettiva presenza di incertezza di un progetto, in quanto deve trattarsi di attività incerte per loro natura.

L'incertezza può riferirsi anche al trasferimento tecnologico, inteso come l'adattabilità di soluzioni presenti in un settore diverso, nel momento in cui le condizioni di riferimento rappresentino una differenza tale, in termini di variabilità e replicabilità, da richiedere un profondo percorso di ridefinizione e sperimentazione.

L'incertezza può connotare anche la fase di pre-industrializzazione, intesa come la fase sperimentale e di validazione delle idee e delle soluzioni, parte integrante, per un'azienda, del processo di completamento di un'attività di ricerca e sviluppo. Solo il completamento dell'attività di sperimentazione, anche successiva alle prime prototipazioni, determina l'effettiva definizione di un progetto innovativo, condizione che deve essere chiaramente identificabile rispetto all'avvio della produzione che, di fatto, valida il superamento della incertezza di cui sopra.

Analogamente, può generare incertezze e rischi anche la fase di ingegnerizzazione, intesa come quel processo che tende a rendere effettive delle soluzioni concettuali e progettuali declinandole in un prodotto o sistema industriale in maniera sistematica ed economicamente sostenibile, attraverso i moderni sistemi produttivi; la fase di ingegnerizzazione può, infatti, costituire fonte di incertezza tecnica che può allungare considerevolmente i tempi ed i relativi costi di sviluppo.



1.1.3.4 L'attività deve essere pianificata e preventivata (Sistematicità)

Definizione

Le attività di ricerca e sviluppo devono essere condotte in modo pianificato, con una formalizzazione dell'obiettivo perseguito, delle fonti di finanziamento, delle risorse impiegate, del processo seguito, dei risultati anche intermedi raggiunti, degli eventuali insuccessi, della eventuale ridefinizione degli obiettivi o dei processi. Il carattere sistematico dell'attività discende, del resto, dalla stessa nozione di progetto di ricerca ⁶, trattandosi altrimenti di attività non unificata e qualificata in funzione dall'obiettivo perseguito.

Considerazioni

Per verificare la sistematicità delle attività svolte, occorre esaminare l'obiettivo del progetto, le fonti di finanziamento, le risorse impiegate, i tempi previsti, le modalità di esecuzione, la documentazione ed il monitoraggio del progetto di R&S.

Il progetto deve quindi essere descritto compiutamente nella sua genesi e nel suo svolgimento, indicando gli elementi che concorrono alla sua realizzazione, le ipotesi fatte, gli step previsti, gli obiettivi intermedi attesi, i risultati anche negativi conseguiti e comparati con quelli attesi, le variazioni poste in essere.

La sistematicità di un progetto è un concetto che deve essere adattato al contesto di riferimento.

In un contesto industriale, soprattutto se di dimensioni medio-grandi, la sistematicità è, auspicabilmente, una caratteristica intrinseca di ogni progetto svolto, per il quale vengono tipicamente allocate delle risorse, si pianificano delle tempistiche e si monitorano e documentano l'attività svolta e i risultati raggiunti. Le organizzazioni più grandi, inoltre, sono dotate di un organigramma che prevede generalmente figure di responsabilità demandate

⁶ Secondo il paragrafo 16, lett. dd) della Comunicazione 2022 Final, cit., per progetto di R&S deve intendersi un'«operazione che comprende attività rientranti in una o più categorie di ricerca e sviluppo ...finalizzata a svolgere una funzione indivisibile di natura economica, scientifica o tecnica precisa con obiettivi chiaramente predefiniti. Un progetto di R&S può consistere in diversi pacchetti di lavoro, attività o servizi e include obiettivi chiari, attività da svolgere per conseguire tali obiettivi (compresi i relativi costi previsti), e prestazioni concrete da fornire per individuare i risultati di tali attività e confrontarli con i relativi obiettivi. Quando due o più progetti di R&S non sono nettamente separabili uno dall'altro e in particolare quando non hanno — separatamente — probabilità di successo tecnologico, essi sono considerati un unico progetto».



all'allocazione delle risorse e alla revisione delle attività svolte, un sistema di pianificazione, monitoraggio e di reportistica interna.

Il carattere della sistematicità, nel suo nucleo essenziale, deve comunque essere presente, quanto meno sotto forma di individuazione degli obiettivi, delle ipotesi fatte, dei risultati intermedi conseguiti, del cronoprogramma, del budget assegnato.

L'evidenza oggettiva della pianificazione delle attività si può riscontrare anche attraverso una valutazione ex-post delle attività, laddove sia individuabile un inizio, un termine ed un obiettivo finale e/o una serie di obiettivi intermedi del progetto, nel momento in cui l'articolazione del lavoro sia comunque ricostruibile e riconducibile con precisione a risorse e tempi impiegati. Nella determinazione della sistematicità del progetto può rilevare anche l'idoneità del gruppo di lavoro destinato al medesimo, in termini di composizione, competenza, esperienza e posizione organizzativa dei soggetti coinvolti.

1.1.3.5 L'attività deve condurre a risultati che possano essere riprodotti (Trasferibilità e/o Riproducibilità)

Definizione

«Un progetto di R&S dovrebbe comportare un potenziale trasferimento delle nuove conoscenze, assicurarne l'utilizzo e consentire ad altri ricercatori di riprodurre i risultati nell'ambito delle loro attività di R&S. Questo include anche le attività di R&S che hanno dato risultati negativi, nel caso in cui un'ipotesi iniziale non sia confermata o un prodotto non possa essere sviluppato come originariamente pianificato. In un contesto aziendale, i risultati saranno protetti dalla segretezza o da altri mezzi di protezione della proprietà intellettuale, ma si prevede che il processo e i risultati siano registrati per essere utilizzati da altri ricercatori dell'azienda» (cfr. Manuale di Frascati, par. 2.50).

La riproducibilità/trasferibilità è del resto un portato fisiologico della novità e della sistematicità: una nuova conoscenza o capacità che sia stata regolarmente descritta e registrata sarà anche normalmente riproducibile trattandosi altrimenti di una casualità che non ha determinato un progresso effettivo delle conoscenze.

Considerazioni



La trasferibilità dei risultati ottenuti in ambito industriale è da intendersi raggiunta nell'ipotesi in cui le nuove conoscenze e i risultati ottenuti attraverso le attività di ricerca e sviluppo siano potenzialmente trasferibili, utilizzabili e riproducibili da altri ricercatori sia interni che esterni, a ciò non ostando che l'eventuale utilizzo di sistemi di protezione quali i brevetti e il segreto industriale possano di fatto impedire l'utilizzazione di tali risultati all'esterno di una determinata organizzazione.

Il requisito deve essere interpretato in stretta connessione con quello della sistematicità: la pianificazione e registrazione delle varie fasi ed attività consente la riproducibilità e trasferibilità dei risultati anche in caso di mancato raggiungimento degli obiettivi prefissati ponendosi le premesse per ulteriori sviluppi delle conoscenze.

Trasferibilità e riproducibilità, del resto, sono funzionali ad una maggiore diffusione delle conoscenze e, quindi, ad un incremento della competitività delle imprese.

1.1.3.6 Le attività eligibili al credito d'imposta R&S

Le attività ammissibili al credito di imposta R&S si caratterizzano per essere finalizzate all'acquisizione di nuove conoscenze rispetto a quelle accessibili nel settore di riferimento per superare un ostacolo in campo scientifico o tecnologico nonché per l'incertezza dei risultati e dei costi correlati, anche sotto il profilo temporale e, quindi, per la loro intrinseca rischiosità.

La novità della conoscenza non deve essere confusa con la novità del prodotto, atteso che un nuovo prodotto non incorpora necessariamente nuova conoscenza. Per converso anche un prodotto simile ad altro già esistente può incorporare nuova conoscenza (come una diversa tecnologia).

Tale acquisizione di nuove conoscenze deve essere perseguita con un approccio di tipo scientifico che deve contraddistinguere l'intero progetto, dalla individuazione degli obiettivi e degli ostacoli tecnico-scientifici da superare all'assegnazione delle risorse di personale e finanziarie, alla descrizione del protocollo seguito e delle prove espletate, alla registrazione degli obiettivi intermedi e degli eventuali fallimenti, alla loro comparazione con gli obiettivi attesi ed alle eventuali riprogettazioni effettuate in itinere a dimostrazione della intrinseca originalità delle ipotesi fatte e delle soluzioni adottate nell'ambito di un modello normalmente iterativo.



Un approccio del genere consente la sistematizzazione dei risultati, anche intermedi, conseguiti e, quindi, ne agevola la loro riproducibilità e trasferibilità.

Tali ultime caratteristiche pongono a loro volta le basi per la potenziale applicazione delle medesime conoscenze in altri settori o per lo sviluppo di ulteriori conoscenze in attività di R&S anche tipologicamente diverse da quella in cui si sono originate.

1.2 L'individuazione del perimetro delle attività ammissibili

Ai fini della corretta classificazione di un progetto fra le attività ammissibili occorre tenere in considerazione diversi aspetti. Innanzitutto, è importante ribadire che le attività di ricerca e sviluppo, come già anticipato, possono essere svolte in qualunque settore scientifico o tecnologico.

L'analisi dell'ammissibilità di un progetto di ricerca e sviluppo deve quindi tenere conto del contesto in cui tale attività si inserisce, che può presentare differenze anche sostanziali⁷.

1.2.1 Il contesto industriale

L'avvio di attività di R&S nel contesto industriale implica spesso un approccio preliminare allo studio del mercato, alla comprensione delle esigenze dei consumatori ed alla valutazione delle tendenze settoriali. Una volta acquisite queste informazioni, l'attività di R&S si sviluppa per tradurre le idee e le esigenze identificate in soluzioni concrete e innovative. Sovente, inoltre, le attività di ricerca e sviluppo svolte in ambito industriale sono di sviluppo sperimentale, piuttosto che di ricerca di base o ricerca applicata. Questo perché in ambito industriale gli investimenti in ricerca e sviluppo sono motivati da esigenze commerciali, che siano per acquisire nuove fette di mercato tramite lo sviluppo di nuovi prodotti, cercando di superare quanto raggiunto dai competitor o provando ad anticipare in modo proattivo esigenze future del mercato, o che siano per migliorare il proprio posizionamento su mercati in cui si è già presenti, risolvendo problematiche tecniche o implementando funzionalità particolarmente innovative in prodotti già realizzati. Le ricadute in termini di sviluppo di nuovi prodotti o evoluzione di prodotti esistenti sono tanto più convenienti quanto più è vicino il *time to market* della soluzione prototipale sviluppata. Da

⁷ In senso analogo anche Ris. A.d.E. n. 41/2022 e risposta A.d.E. ad interpello n. 188/2021, cit..



ciò si evince come le attività di ricerca e sviluppo in ambito industriale siano più spesso di sviluppo sperimentale, perseguendo obiettivi circostanziati, quali ad esempio il miglioramento delle performance o la risoluzione di specifiche problematiche tecniche di prodotti esistenti, fermo restando che ai fini dell'ammissibilità al credito d'imposta ricerca e sviluppo, piuttosto che a quello per l'innovazione tecnologica, è comunque necessario che sussistano i requisiti precedentemente descritti, non potendosi prescindere, tra gli altri, dall'aumento dello stock di conoscenza nell'ambito del settore di riferimento. Deve infatti ritenersi che (anche) l'aumento delle "capacità generali" di cui al co. 3 dell'art. 2 del D.M. 26.5.2020 comprenda sempre l'aumento delle conoscenze.

A tale riguardo, il punto di partenza, cioè lo stato dell'arte, a livello di settore, è rappresentato da quanto emerge da pubblicazioni, brevetti, convegni nazionali o internazionali, banche dati, bandi pubblici di gara o documentazione analoga, non essendo sufficiente l'osservazione dei prodotti della concorrenza o il fatto che un determinato prodotto o servizio non esista sul mercato. Tuttavia, sulla base di queste fonti di informazione non è sempre possibile sviluppare un nuovo prodotto: ad esempio la descrizione di un brevetto può riportare gli elementi di un'invenzione, ma non descrivere come questa invenzione possa essere concretamente realizzata o il processo di industrializzazione per produrla in larga scala. Analogamente, un articolo su una rivista specializzata può descrivere una particolare reazione chimica, ma non come tale reazione possa essere riprodotta fuori dall'ambiente di laboratorio o soddisfare determinati requisiti in materia di sicurezza o affidabilità. Nonostante, dunque, in queste ipotesi, lo stato dell'arte già comprenda determinate soluzioni, le attività svolte, non essendo tutte le informazioni accessibili e disponibili, potrebbero rientrare nel perimetro della ricerca e sviluppo fermo restando quanto precisato in tema di reverse engineering (cfr. par. 1.1.3.1 e 2.1.3). Occorre, se possibile ancora con maggior rigore, in tali circostanze, che sia esplicitato in modo chiaro il punto di partenza, ossia la base di conoscenze pubblicamente disponibili a inizio progetto, così come anche gli ostacoli tecnico/scientifico da superare per raggiungere gli obiettivi prefissati e dunque il rischio di insuccesso.

1.2.2 Differenza fra sviluppo sperimentale e sviluppo prodotto

Il concetto di *sviluppo sperimentale* non va confuso con quello più generico di *sviluppo di un nuovo prodotto*, inteso in modo più ampio come il processo teso a portare un nuovo prodotto sul mercato. Generalmente, lo sviluppo sperimentale è solo una delle fasi – per altro



eventuale - del processo di sviluppo prodotto e, in particolare, rappresenta lo step in cui si progettano, studiano e verificano concretamente le nuove applicazioni prototipali. Vi sono poi altre fasi, successive a quelle di sviluppo sperimentale, ma necessarie per la commercializzazione di un prodotto, che non rientrano nella definizione di ricerca e sviluppo, in quanto prive, tra l'altro, del requisito della incertezza, oltre che della novità, non generando nuova conoscenza. Inoltre, in ambito industriale possono essere svolte anche altre attività legate all'innovazione piuttosto che alla ricerca e sviluppo, ad esempio per modificare prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione, servizi esistenti o altro, sfruttando tecnologie o soluzioni note e disponibili nel settore.

1.2.3 La ricerca e sviluppo all'interno di un progetto di sviluppo nuovo prodotto

In ambito aziendale la ricerca e sviluppo viene normalmente svolta da personale dedicato, dotato di adeguate competenze tecniche ed a cui vengono destinate risorse ben definite. Il team di R&S, inoltre, collabora spesso con altre funzioni aziendali, come ad esempio quella commerciale o marketing, generalmente per l'individuazione delle nuove soluzioni da studiare, oppure quella di ingegneria e produzione, per le attività di prototipazione e commercializzazione / pre-industrializzazione.

Nell'ambito del processo di realizzazione di un nuovo prodotto, l'attività di R&S comincia sin dalle fasi iniziali della concezione e dell'ideazione. L'inizio della R&S può variare a seconda del settore, dell'industria e delle specifiche del progetto, ma di solito comprende le seguenti fasi, fermo restando che una diversa sequenza non pregiudica di per sé la sistematicità dell'attività, occorrendo una valutazione caso per caso:

- Ideazione e Concepimento: durante questa fase, il team di R&S contribuisce all'identificazione di nuove idee e concetti innovativi. Si possono esplorare nuove tecnologie, materiali o approcci per risolvere una particolare esigenza o soddisfare una richiesta di mercato a cui al momento non è possibile dare una risposta per l'esistenza di un problema scientifico o tecnologico sulla base dello stato dell'arte.
- Studio di Fattibilità: prima dell'avvio vero e proprio del progetto è fondamentale verificarne la fattibilità, per valutare la possibilità e la convenienza di trasformare le idee



in soluzioni praticabili. Questa fase può coinvolgere analisi di mercato, valutazioni tecniche preliminari e stime di costi⁸.

- Progettazione Concettuale: durante la fase di progettazione concettuale, il team di ricerca e sviluppo lavora per definire in modo più dettagliato le soluzioni proposte, identificando requisiti tecnici, specifiche di progetto e vincoli.
- Ricerca di Base e Applicata: in parallelo al processo di progettazione, possono essere talvolta avviate attività di ricerca di base e applicata per acquisire le conoscenze necessarie e sviluppare le competenze fondamentali per il progetto.
- Sviluppo Sperimentale: Una volta che le idee sono più solide, si può eventualmente passare alla fase di sviluppo sperimentale. Qui vengono realizzati prototipi e campioni iniziali per testare e validare le soluzioni proposte.

L'intero processo di R&S è generalmente ciclico e iterativo. Le informazioni e le scoperte raccolte durante le fasi iniziali possono richiedere aggiustamenti, sviluppi e riprogettazioni nel corso del tempo, determinando ulteriori iterazioni di ricerca e sviluppo. L'attività di R&S trova, infine, il suo traguardo finale nella progettazione, costruzione e collaudo di un prototipo, definito quale modello originale costruito per includere tutte le caratteristiche tecniche e prestazionali del nuovo prodotto; una volta che sono state apportate le modifiche necessarie al prototipo e le prove sono state completate in modo soddisfacente, si raggiunge la fine delle attività di ricerca e sviluppo, ma non necessariamente la fine delle attività di sviluppo di un nuovo prodotto, che generalmente comprendono ulteriori attività di fine tuning, scale up, commercializzazione, ecc., non eligibili al credito di imposta.

In riferimento agli studi di fattibilità di cui sopra, infine, si osserva che, come rilevato anche nel Manuale di Frascati (cfr. par. 2.114), tali attività possono essere considerate parte della R&S solo se vengono svolte nell'ambito di un più ampio progetto di R&S, ossia se sono integrate nello studio e sviluppo di un nuovo prodotto o servizio e non se si tratta di attività *stand alone*, alla stregua di analisi di mercato finalizzate solo a raccogliere dati o verificare la convenienza economica di una potenziale idea di business.

⁸ Per studio di fattibilità, secondo la Comunicazione 2022 final, cit, par. 16, lett. l) deve intendersi «*la valutazione e l'analisi del potenziale di un progetto, finalizzate a sostenere il processo decisionale individuando in modo obiettivo e razionale i suoi punti di forza e di debolezza, le opportunità e i rischi, nonché a individuare le risorse necessarie per l'attuazione del progetto e, in ultima analisi, le sue prospettive di successo*»



1.2.4 Progetti complessi

Valutare se un progetto di sviluppo prodotto rientra nella definizione di ricerca e sviluppo può risultare difficile, specialmente in contesti caratterizzati da progetti particolarmente complessi o di lunga durata. La complessità può derivare, per esempio, dalla coesistenza di attività di ricerca e sviluppo con altre attività aziendali più ordinarie o operative. Occorre, quindi, che siano chiaramente identificate le fasi di ricerca e sviluppo all'interno del progetto, distinguendole da quelle che potrebbero rientrare in altre categorie, quali, ad esempio, la commercializzazione, il marketing o la gestione operativa. Ad esempio, attività legate alla produzione di certe specifiche parti di un prodotto o all'ottimizzazione di processi consolidati potrebbero non costituire ricerca e sviluppo. È essenziale analizzare attentamente gli obiettivi specifici di ciascuna fase del progetto e verificare se prevedono l'acquisizione di nuova conoscenza scientifica o tecnologica e se contribuiscono significativamente all'innovazione del prodotto o servizio. Tale analisi e scomposizione di un progetto non deve, però, arrivare ad analizzare ogni singola attività giornaliera di un ricercatore. Si pensi allo sviluppo di una nuova autovettura con tecnologia innovativa, come per esempio un'auto elettrica: per lo studio e il test della nuova soluzione si sarà certamente resa necessaria la realizzazione di prototipi, che avranno comportato una serie di attività tecniche in officina, comprese attività certamente non innovative (ad esempio, avvitare bulloni o piegare lamiere), che, prese singolarmente, non sarebbero ovviamente attività di ricerca e sviluppo. Il loro svolgimento, tuttavia, in quanto finalizzato alla realizzazione di un prototipo necessario per testare la nuova tecnologia, rientra nelle fasi agevolabili di ricerca e sviluppo.

Sempre in riferimento ai progetti di sviluppo prodotto particolarmente complessi, è da notare che, a volte, la componente di ricerca e sviluppo può risiedere non tanto nello sviluppo delle singole componenti, trattandosi magari di elementi standard, ma piuttosto nella loro integrazione, per la quale possono esserci difficoltà tecniche da superare o complessità dovute all'interazione fra le parti. Anche in relazione a tale fattispecie, è la presenza di un obiettivo chiaramente predefinito all'inizio del progetto di ricerca che contribuisce alla individuazione e qualificazione dell'attività svolta.



SEZIONE SECONDA

(art. 3 del D.L. n. 145/2013 convertito, con modificazioni, dalla L. n. 9/2014)

L'articolo 3 del D.L. 23 dicembre 2013, n. 145, convertito, con modificazioni, dalla L. 21 febbraio 2014, n. 9 e sostituito con l'articolo 1, co. 35 della L. 23/12/2014, n. 190 recante "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato" (legge di stabilità 2015) disciplina il credito d'imposta ricerca e sviluppo per i periodi di imposta dal 2015 al 2019.

2 ATTIVITÀ DI RICERCA E SVILUPPO

2.1 Attività ammissibili

2.1.1 La disciplina interna

Ai sensi dell'art. 3, co. 4 del D.L. n. 145/2013 «sono ammissibili al credito d'imposta le seguenti attività di ricerca e sviluppo:

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 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 e di progetti pilota destinati a esperimenti tecnologici o 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 industriali o per finalità commerciali».*

Di contro, giusta il disposto del successivo comma quinto, «*non si considerano attività di ricerca e sviluppo **le modifiche ordinarie o periodiche** apportate a prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione, servizi esistenti e altre operazioni in corso, **anche quando tali modifiche rappresentino miglioramenti***».

In virtù dell'art. 2 del D.M. del 27.5.2015 del Ministero dell'Economia e delle Finanze, di concerto con il Ministero dello Sviluppo Economico, sono ammissibili al credito d'imposta le seguenti attività di ricerca e sviluppo:

*«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 usi commerciali diretti;*

*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 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, inclusi gli studi di fattibilità, purché non siano destinati a uso commerciale; realizzazione di prototipi utilizzabili per scopi commerciali e di progetti pilota destinati a esperimenti tecnologici o 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 industriali o per finalità commerciali».*



In virtù del secondo comma di tale disposizione «*non si considerano attività di ricerca e sviluppo **le modifiche ordinarie o periodiche apportate a prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione, servizi esistenti e altre operazioni in corso, anche quando tali modifiche rappresentino miglioramenti***».

2.1.2 Le fonti comunitarie di riferimento

La definizione delle attività ammissibili prevista dalla normativa interna ricalca sostanzialmente quella contenuta nella **Comunicazione della Commissione (2006/C 323/01)** recante la “Disciplina comunitaria in materia di aiuti di stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione” secondo cui devono intendersi (cfr. par. 2.2.):

lett. e) «**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 pratiche dirette;

lett. f) «**ricerca industriale**»: ricerca pianificata o indagini critiche miranti ad acquisire nuove conoscenze, da utilizzare per mettere a punto nuovi prodotti, processi o servizi o permettere un notevole miglioramento dei prodotti, processi o servizi esistenti. Comprende la creazione di componenti di sistemi complessi necessaria per la ricerca industriale, in particolare per la validazione di tecnologie generiche, ad esclusione dei prototipi di cui alla lettera g);

lett. g) «**sviluppo sperimentale**»: acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica, commerciale e altro, 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.

Rientra nello sviluppo sperimentale la realizzazione di prototipi utilizzabili per scopi commerciali e di progetti pilota destinati a esperimenti tecnologici e/o 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. L'eventuale,



ulteriore sfruttamento di progetti di dimostrazione o di progetti pilota a scopo commerciale comporta la deduzione dei redditi così generati dai costi ammissibili.

*Sono inoltre ammissibili aiuti alla **produzione** e al **collaudo** di prodotti, processi e servizi, a condizione che non possano essere impiegati o trasformati in vista di applicazioni industriali o per finalità commerciali.*

*Lo sviluppo sperimentale non comprende tuttavia **le modifiche di routine o le modifiche periodiche** apportate a prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione, servizi esistenti e altre operazioni in corso, anche quando tali modifiche rappresentino miglioramenti».*

Nel paragrafo 1.5 della citata Comunicazione, premesso che «*la Commissione ritiene utile mantenere diverse categorie di attività di RSI, a prescindere dal fatto che le attività possano seguire un modello interattivo di innovazione piuttosto che un modello lineare. Diverse intensità di aiuto rispecchiano diverse dimensioni di imperfezione del mercato nonché la prossimità dell'attività alla commercializzazione*» viene significativamente precisato che «*inoltre, rispetto alle regole precedenti sugli aiuti di Stato in questo campo, **alcune attività di innovazione sono state incluse nello sviluppo sperimentale***».

Le definizioni di “ricerca fondamentale”, “ricerca industriale” e “sviluppo sperimentale” sono state, come già precisato nella Parte Prima delle presenti Linee Guida, successivamente aggiornate nel paragrafo 1.3, punto 15, lett. j, m) e q) della **Comunicazione della Commissione Europea (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014⁹**, recante “Disciplina degli aiuti di stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione”.

In particolare, secondo tale Comunicazione, deve intendersi per:

*«m) «**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;*

*q) «**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*

⁹ Ulteriormente aggiornata con la **Comunicazione della Commissione 19.10.2022 C (2022) 7388 final** su cui sopra par. 1.2.1.



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;

j) «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».

2.1.3 Considerazioni di carattere generale

L'ambito di applicazione della disciplina introdotta dall'art. 3 del D.L. n. 145/2013, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 9/2014, soprattutto in punto di individuazione dei criteri distintivi delle diverse attività rilevanti ai fini della concessione del beneficio, è stato chiarito da una cospicua attività interpretativa svolta sia dal Ministero dello sviluppo economico che dall'Agenzia delle Entrate.

In particolare, nella prima circolare emanata in argomento dall'Agenzia delle Entrate (cfr. Circ. n. 5/2016) d'intesa con il MISE, premesso che *«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)», si è affermato che «**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**».

Al punto 75 della citata Comunicazione 198/01 del 2014 viene espressamente previsto 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***» relativo a «*The Measurement of Scientific and technological Activities, Proposed Standard Practice for Surveys on Research and Experimental Development ... , 2002, come modificato o sostituito*».

Per altro, analoga previsione era contenuta anche nella precedente Comunicazione del 2006 (2006/C 323/01) che al par. 5.1.1. rinviava espressamente al Manuale di Frascati.

Successivamente, la rilevanza del Manuale di Frascati emergente dal sistema normativo di riferimento è stata ribadita dalla prassi del MISE e dell’A.d.E. affermandosi che le definizioni delle attività ammissibili al credito d’imposta R&S «*sono, a loro volta, sostanzialmente mutate 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 (art. 3 del D.L. n. 145/2013, a.d.r.)» (cfr. circolare del MISE n. 59990 del febbraio 2018 e risoluzione A.d.E. n. 46 del 22 giugno 2018).

Sulla base di quanto sopra esposto, in occasione dell’approvazione delle presenti Linee Guida e, più in generale, dell’entrata a regime della nuova procedura di certificazione, si ritiene opportuno confermare, come ormai da prassi consolidata del MISE e dell’A.d.E., che



i principi generali ed i criteri previsti dal Manuale di Frascati ¹⁰ debbano orientare l'attività del certificatore anche in relazione al credito d'imposta ricerca e sviluppo disciplinato dall'art. 3 del D.L. n. 145/2013 in quanto, da un lato, come più volte ribadito, le definizioni normative interne delle attività eligibili al credito d'imposta R&S sono mutuare da quelle comunitarie, dall'altro, tali principi e criteri sono espressamente richiamati e condivisi a livello comunitario per l'interpretazione ed applicazione di tali definizioni, con le seguenti precisazioni.

Con specifico riguardo alle attività di ricerca e sviluppo, l'art. 2, comma 3, del decreto del MISE del 26 maggio 2020, fornendo ulteriori indicazioni per la corretta applicazione dei suddetti criteri OCSE, dispone che:

«La condizione del perseguimento di un progresso o un avanzamento delle conoscenze e delle capacità generali si considera realizzata anche nel caso dell'adattamento delle conoscenze o delle capacità relative a un campo della scienza o della tecnica al fine di realizzare un avanzamento in un altro campo in relazione al quale tale adattamento non sia facilmente deducibile o attuabile. Si considerano ammissibili al credito d'imposta le attività svolte in relazione a un progetto di ricerca e sviluppo che persegua tale obiettivo anche nel caso in cui l'avanzamento scientifico o tecnologico ricercato non sia raggiunto o non sia pienamente realizzato. Se un particolare progresso scientifico o tecnologico è già stato raggiunto o tentato da altri soggetti, ma le informazioni sul processo o sul metodo o sul prodotto non fanno parte dello stato delle conoscenze scientifiche o tecnologiche disponibili e accessibili per l'impresa all'inizio delle operazioni di ricerca e sviluppo, perché coperti ad esempio da segreto aziendale, i lavori intrapresi per raggiungere tale progresso attraverso il superamento degli ostacoli o degli impedimenti scientifici o tecnologici incontrati possono ugualmente rappresentare un avanzamento scientifico o tecnologico e rilevare ai fini dell'ammissibilità al credito d'imposta; fatta eccezione per il caso in cui un particolare progresso scientifico o tecnologico è già stato raggiunto o tentato da altri soggetti correlati all'impresa, in quanto la controllano, ne sono controllati ovvero sono sottoposti a controllo comune. Analogamente, si considerano ammissibili al credito d'imposta i lavori di ricerca e sviluppo svolti contemporaneamente e in modo simile nello stesso campo scientifico o tecnologico da imprese concorrenti indipendenti».

Si ritiene che tali criteri interpretativi siano rilevanti anche in relazione all'applicazione della precedente disciplina in quanto espressione di principi generali coerenti con la ratio della

¹⁰ Su cui sopra paragrafo 1.3.1.



normativa di favore ¹¹ per altro sostanzialmente coincidente, sotto il profilo sostanziale, in punto di definizione delle attività agevolabili.

Si tratta, invero, di criteri, specificamente introdotti per incentivare le attività di ricerca e sviluppo in presenza di progetti finalizzati al superamento di ostacoli scientifici e tecnologici nonostante la conoscenza non possa in tali fattispecie intendersi come “nuova” in senso assoluto (perché viene applicata in altro settore o le informazioni non sono disponibili) o il risultato perseguito non venga realizzato¹².

Del resto, tale interpretazione (estensiva) risulta coerente con l'espresso riferimento alle attività di innovazione contenuto nella Comunicazione del 2006 secondo la quale – appunto ***alcune attività di innovazione sono state incluse nello sviluppo sperimentale*** (cfr. par. 1.5) dovendosi ritenere che laddove *«le informazioni sul processo o sul metodo o sul prodotto non fanno parte dello stato delle conoscenze scientifiche o tecnologiche disponibili e accessibili per l'impresa all'inizio delle operazioni di ricerca e sviluppo, perché' coperti ad esempio da segreto aziendale, i lavori intrapresi per raggiungere tale progresso attraverso il superamento degli ostacoli o degli impedimenti scientifici o tecnologici incontrati possono ugualmente rappresentare un avanzamento scientifico o tecnologico»* (cfr. art. 2, co. 3 D.M MISE del 26.5.2020).

Restano comunque escluse da R&S, come già rilevato, le attività intraprese per copiare, imitare o decodificare come mezzo per acquisire conoscenza, in quanto tale conoscenza non è nuova (cfr. Manuale di Frascati, par. 2.15 a proposito del così detto *Reverse Engineering*).

Restano altresì escluse le modifiche ordinarie o periodiche apportate a prodotti, processi o servizi esistenti, perché tali attività routinarie si caratterizzano per l'assenza di creatività, di idee originali e di incertezza.

¹¹ Il beneficio è finalizzato ad incentivare attività che diversamente non sarebbero intraprese per l'incertezza del risultato e/o l'eccessività dei costi correlati. Si veda al riguardo il punto 3 e 4 della Comunicazione della Commissione C(2022) 7388 final del 19.10.2022 secondo cui *«nel contesto della RSI, i fallimenti del mercato possono ad esempio dipendere dal fatto che gli operatori del mercato non prendono necessariamente, o almeno spontaneamente, in considerazione gli effetti positivi più ampi per l'economia europea, ritengono che il raggiungimento di un risultato economico positivo sia eccessivamente rischioso e pertanto, in assenza di aiuti di Stato, intraprenderebbero attività di RSI di livello troppo modesto dal punto di vista della collettività»*. *«Pertanto gli aiuti di Stato possono risultare necessari per incrementare la RSI in una situazione in cui il mercato, da solo, non riesce a ottenere un risultato efficiente e per facilitare in tal modo lo sviluppo di talune attività economiche»*.

¹² Sul punto si veda il par. 1.2.3.1. e 1.3.1. ove ulteriori chiarimenti di carattere generale.



SEZIONE TERZA

(art. 1, co. 201 L. n. 160/2019)

3 INNOVAZIONE

3.1 Il quadro normativo di riferimento

3.1.1 La disciplina interna

L'art. 1, co. 201 della L. n. 160/2019 dispone che *«sono considerate attività di innovazione tecnologica ammissibili al credito d'imposta le attività, diverse da quelle indicate nel comma 200, finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati. Per prodotto o processo di produzione nuovo o sostanzialmente migliorato si intende un bene materiale o immateriale o un servizio o un processo che si differenzia, rispetto a quelli già realizzati o applicati dall'impresa, sul piano delle caratteristiche tecnologiche o delle prestazioni o dell'ecocompatibilità o dell'ergonomia o per altri elementi sostanziali rilevanti nei diversi settori produttivi.*

Non sono considerate attività di innovazione tecnologica ammissibili al credito d'imposta le attività di routine per il miglioramento della qualità dei prodotti e in generale le attività volte a differenziare i prodotti dell'impresa da quelli simili, presenti sullo stesso mercato concorrenziale, per elementi estetici o secondari, le attività per l'adeguamento di un prodotto esistente alle specifiche richieste di un cliente nonché le attività per il controllo di qualità e la standardizzazione dei prodotti. Con il decreto del Ministro dello sviluppo economico previsto dal comma 200, sono dettati i criteri per la corretta applicazione di tali definizioni, tenendo conto dei principi generali e dei criteri contenuti nel Manuale di Oslo dell'OCSE».

L'art. 3 del decreto del MISE del 26.5.2020 dispone che *«costituiscono attività di innovazione tecnologica ammissibili al credito d'imposta i lavori, diversi da quelli di ricerca e sviluppo indicati nell'art. 2 del presente decreto, svolti nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, anche in relazione a progetti avviati in periodi d'imposta precedenti, finalizzati alla realizzazione o all'introduzione di prodotti o processi nuovi o significativamente migliorati, rispetto a quelli già realizzati o applicati dall'impresa. A titolo esemplificativo e non esaustivo, per prodotti nuovi o significativamente migliorati s'intendono beni o servizi che si differenziano, rispetto a quelli già realizzati dall'impresa, sul piano delle*



*caratteristiche tecniche, dei componenti, dei materiali, del software incorporato, della facilità d'impiego, della semplificazione della procedura di utilizzo, della maggiore flessibilità o di altri elementi concernenti le prestazioni e le funzionalità; per processi nuovi o significativamente migliorati, rispetto a quelli già applicati dall'impresa, s'intendono processi o metodi di produzione e di distribuzione e logistica di beni o servizi che comportano cambiamenti significativi nelle **tecnologie**, negli **impianti**, **macchinari** e **attrezzature**, nel **software**, **nell'efficienza delle risorse impiegate**, **nell'affidabilità** e **sicurezza** per i soggetti interni o esterni coinvolti nei processi aziendali. Le attività ammissibili al credito d'imposta comprendono esclusivamente i lavori svolti nelle fasi precompetitive legate alla progettazione, realizzazione e introduzione delle innovazioni tecnologiche fino ai lavori concernenti le fasi di test e valutazione dei prototipi o delle installazioni pilota, intesi nell'accezione indicata all'art. 2, comma 2, lettera c), del presente decreto.*

3. Non si considerano attività di innovazione tecnologica ammissibili al credito d'imposta: i lavori svolti per apportare modifiche o migliorie minori ai prodotti e ai processi già realizzati o applicati dall'impresa; i lavori svolti per la soluzione di problemi tecnici legati al normale funzionamento dei processi di produzione dell'impresa o per l'eliminazione di difetti di fabbricazione dei prodotti dell'impresa; i lavori svolti per adeguare o personalizzare i prodotti o i processi dell'impresa su specifica richiesta di un committente; i lavori svolti per il controllo di qualità dei prodotti o dei processi e per la standardizzazione degli stessi e in generale i lavori richiesti per l'adeguamento di processi e prodotti a specifici obblighi previsti dalle norme in materia di sicurezza, salute e igiene del lavoro o in materia ambientale».

Atteso l'espresso rinvio al Manuale di Oslo contenuto nell'art. 1, co. 201 della L. n. 160/2019 nonché nell'art. 3, co. 1 del D.M. del 26.5.2020 risulta necessario esaminare i principi generali ed i criteri desumibili da quest'ultimo.

3.1.2 I requisiti del Manuale di Oslo

Il Manuale di OSLO, standard di riferimento in tema di innovazione ¹³, rientra nella c.d. "Frascati Family", cioè l'insieme dei testi scientifici redatti dal gruppo NESTI (National

¹³ Ulteriori indicazioni sono desumibili dai principi contenuti e dal quadro di riferimento fornito dalle norme della serie [UNI EN ISO 56000:2021](https://store.uni.com/uni-en-iso-56000-2021) Gestione dell'innovazione - Fondamenti e vocabolario (<https://store.uni.com/uni-en-iso-56000-2021>).



Experts on Science and Technology Indicators) dell'OCSE, adottati quali standard internazionali in tema di ricerca, sviluppo e innovazione. In particolare, il presente documento fa riferimento all'edizione 2018 del suddetto Manuale di OSLO. Nel Manuale di Oslo si definisce l'Innovazione come:

«L'innovazione è un prodotto o un processo nuovo o migliorato (o una loro combinazione) che differisce in modo significativo dai precedenti prodotti o processi dell'unità e che è stato reso disponibile ai potenziali utenti (prodotto) o messo in uso dall'unità (processo).

Le attività di innovazione comprendono tutte le attività di sviluppo, finanziarie e commerciali intraprese da un'impresa che sono destinate a tradursi in un'innovazione per l'impresa.

L'innovazione aziendale è un prodotto o un processo aziendale nuovo o migliorato (o una loro combinazione) che differisce in modo significativo dai precedenti prodotti o processi aziendali e che è stato introdotto sul mercato o messo in uso dall'impresa.

L'innovazione di prodotto è un bene o un servizio nuovo o migliorato che differisce in modo significativo dai precedenti beni o servizi aziendali e che è stato introdotto sul mercato.

L'innovazione di processo aziendale è un processo aziendale nuovo o migliorato per una o più funzioni aziendali che differisce in modo significativo dai precedenti processi aziendali e che è stato messo in uso dall'impresa.

L'innovazione è più di una nuova idea o di un'invenzione. Un'innovazione richiede un'implementazione, che sia posta attivamente in uso o che venga messa a disposizione per essere usata da parti terze, imprese, individui o organizzazioni. Gli impatti economici e sociali delle invenzioni e delle idee dipendono dalla diffusione e adozione delle relative innovazioni».

Nello specifico, secondo il Manuale di OSLO, per definirsi tali, le attività di innovazione devono rispettare i seguenti quattro requisiti (par. 2.2) conoscenza, novità rispetto ai potenziali utilizzi, implementazione e creazione di valore. In particolare:

3.1.2.1 Conoscenza

[2.13] *«Le innovazioni derivano da attività basate sulla conoscenza che coinvolgono l'applicazione pratica di conoscenze e informazioni esistenti o di nuova concezione. L'informazione consiste in dati organizzati e può essere riprodotta e trasferita a basso costo*



tra organizzazioni. La conoscenza si riferisce alla comprensione delle informazioni e alla capacità di utilizzarle per scopi diversi.

[2.14] *Ricerca e sviluppo sperimentale (R&S), descritti in dettaglio nel Manuale di Frascati dell'OCSE (OECD, 2015A), sono parte di una serie di attività che possono generare innovazioni, o attraverso le quali possono essere acquisite conoscenze utili per l'innovazione. Altri metodi per acquisire conoscenze potenzialmente utili comprendono la ricerca di mercato, le attività ingegneristiche per valutare l'efficienza dei processi, o l'analisi dei dati da parte degli utenti di beni o servizi digitali. Le informazioni rilevanti per l'innovazione possono essere raccolte senza avere come obiettivo una specifica applicazione ma, per esempio, per facilitare lo sviluppo e la valutazione di opzioni per azioni future».*

3.1.2.2 Novità rispetto ai potenziali utilizzi

Per considerare un'attività come "innovazione tecnologica" non è necessario che il progetto presenti una novità oggettiva, ma è sufficiente che porti ad un risultato nuovo per l'impresa, rappresentando un progresso tecnologico per l'impresa stessa.

[2.17]. *«La conoscenza può essere usata per sviluppare nuove idee, modelli, metodi o prototipi che possono costituire la base delle innovazioni. Questi possono essere acquisiti dall'esterno o sviluppati all'interno di un'organizzazione. La novità di un'innovazione è legata ai suoi potenziali utilizzi, determinata dalle caratteristiche di un prodotto o di un processo rispetto alle alternative, e dalle precedenti esperienze del suo fornitore e degli utenti previsti.*

[2.18]. *Alcune caratteristiche possono essere oggettivamente misurate, come l'efficienza energetica, la velocità, la resistenza del materiale, i tassi di errore, e altri attributi fisici, mentre le caratteristiche soggettive come la soddisfazione dell'utente, l'usabilità, la flessibilità, la reattività alle mutevoli condizioni e l'affinità emotiva possono essere più difficili da misurare».*

3.1.2.3 Implementazione e uso effettivo

L'implementazione richiede che l'organizzazione compia uno sforzo sistematico per assicurare che l'innovazione sia accessibile ai potenziali utilizzatori, sia per i processi e le procedure proprie dell'organizzazione, che per gli utilizzatori esterni dei suoi prodotti.



[2.19] «Perché una nuova idea, un modello, un metodo o un prototipo siano considerati un'innovazione è necessario che vengano implementati. L'implementazione richiede che le organizzazioni compiano sforzi sistemici perché l'innovazione sia accessibile ai potenziali utenti, siano essi interni all'organizzazione (per innovazioni relative a processi e procedure) o esterni (per innovazioni di prodotto). Il requisito per **l'implementazione** è una **caratteristica specifica dell'innovazione** che la distingue da invenzioni, prototipi, nuove idee, ecc. [2.20]. Come requisito minimo, le innovazioni devono avere caratteristiche che in precedenza non erano state offerte agli utenti dall'organizzazione in questione. Queste caratteristiche possono essere o non essere nuove per l'economia, la società, o un particolare mercato. Un'innovazione può essere basata su prodotti e processi che erano già in uso in altri contesti, per esempio in altri mercati geografici, o di prodotto. **In questo caso l'innovazione rappresenta un esempio di diffusione.** [2.21]. Infine, l'implementazione non è il passo finale per un'organizzazione innovativa. Le attività supplementari successive (follow-on) di revisione delle innovazioni, dopo la loro implementazione, possono portare a miglioramenti minori o a innovazioni radicalmente nuove, per esempio attraverso una riprogettazione fondamentale o a miglioramenti importanti. Alcuni sforzi in attività supplementari successive (follow-on) potrebbero potenzialmente tradursi in innovazioni a pieno titolo. Le revisioni post-implementazione possono anche portare all'abbandono delle innovazioni».

3.1.2.4 Creazione di valore

Il valore è un obiettivo implicito dell'innovazione, anche se può non essere noto a priori perché gli esiti delle innovazioni sono incerti ed eterogenei.

[2.22] «Considerata come attività economica, l'innovazione richiede risorse che potrebbero essere utilizzate per altri scopi. L'esistenza di costi di opportunità implica la probabile intenzione di perseguire una qualche forma di creazione di valore (o conservazione di valore) da parte degli operatori responsabili di un'attività di innovazione. Il valore è quindi un obiettivo implicito dell'innovazione, ma non può essere garantito su una base ex ante, perché i risultati dell'innovazione sono incerti ed eterogenei».



3.2 L'individuazione del perimetro delle attività ammissibili

Le attività di innovazione devono essere legate a progetti che rispettino i criteri di cui al Manuale di Oslo soprariportati e quindi devono avere riferimenti puntualmente differenti rispetto ai principi generali applicati ai progetti di ricerca e sviluppo, per potersi allineare alle indicazioni della normativa che ne differenziano la portata in termini di documentazione e di benefici associati.

Il dettaglio applicativo nella definizione della portata associata alle attività di innovazione tecnologica è da intendersi, fondamentalmente ed in linea con le indicazioni del Manuale di Oslo, nel perimetro del confronto di valutazione ed analisi sia delle conoscenze di riferimento, sia del contesto di ricaduta delle attività medesime.

Si precisa, poi, che l'**accezione “tecnologica” aggiunta alla definizione di innovazione è propedeutica a distinguere le attività ammissibili al credito rispetto alle altre forme di rinnovamento** che possono caratterizzare le imprese e che possono riguardare, ad esempio, le attività volte ad aggiornare le caratteristiche estetiche dei prodotti (legate alla moda, al design, al marchio, alla confezione, ecc.), le tecniche di gestione aziendale (procedure di qualità, ecc.), le strategie e gli strumenti di marketing, le modalità di finanziamento dei nuovi prodotti (venture capital ecc.) o le strategie d'impresa (accordi produttivi e commerciali tra imprese).

3.2.1 Esempi di prodotti o processi nuovi o significativamente migliorati

A titolo meramente esemplificativo per **prestazioni tecnicamente superiori** s'intende un miglioramento significativo (sensibile) delle caratteristiche non funzionali (affidabilità, accuratezza, tempo di risposta, velocità, portata, peso, ecc.).

Un **miglioramento delle prestazioni ambientali** generali in relazione allo stato del mercato deve essere chiaramente caratterizzato. Di seguito alcuni criteri che possono essere utilizzati dall'impresa:

- la durata del prodotto e la possibilità di ripararlo sono aumentate;
- la quantità di sostanze pericolose utilizzate nel processo è ridotta;
- l'inquinamento e gli sprechi del processo sono ridotti;
- l'impatto del prodotto sulla biodiversità è diminuito;



- il contenuto riciclato e /o la riciclabilità del prodotto sono aumentati;
- la quota delle risorse rinnovabili utilizzate nel prodotto (esclusa l'energia) è aumentata;
- il rumore, i disturbi olfattivi e visivi nel processo sono ridotti;
- il consumo energetico necessario per la fabbricazione e / o l'uso del prodotto è ridotto;
- le emissioni di gas serra del processo sono ridotte;
- il consumo di acqua nel processo è diminuito.

La **superiorità delle prestazioni ergonomiche** consiste in un miglioramento significativo dell'ergonomia fisica o cognitiva del prodotto, servizio o processo.

Un'impresa può dimostrare il miglioramento delle prestazioni sul piano dell'ergonomia con riguardo ai seguenti criteri:

esigenze fisiche:

- il processo riduce lo sforzo fisico (comfort) o lo stress biomeccanico (salute) necessario per il lavoratore;
- il prodotto è più facile da avvicinare, manipolare, usare, qualunque sia la taglia o la postura dell'utente.

esigenze cognitive:

- la modalità operativa richiesta dal processo è più compatibile con il tempo disponibile;
- riduzione dell'ansia correlata all'utilizzo del prodotto (semplificazione dell'uso, diminuzione dei rischi di utilizzo, ecc.),
- la flessibilità del prodotto è migliorata grazie alle impostazioni adattate all'utente principiante o esperto.

Le **prestazioni superiori sul piano della funzionalità** sono caratterizzate dall'aggiunta di una o più nuove funzionalità o dal miglioramento significativo di funzionalità che esistono sul mercato.

3.3 Attività di innovazione tecnologica 4.0 e green, 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



I criteri per la corretta applicazione delle definizioni sopra elencate sono dettati dall'art. 5 del D.M. del 26 maggio 2020 del Ministero dello Sviluppo Economico, tenendo conto dei principi generali e dei criteri contenuti nelle linee guida per le rilevazioni statistiche nazionali sull'innovazione elaborate dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE, Manuale di Oslo 2018).

In virtù di tale disposizione si considerano attività di **innovazione tecnologica finalizzate al raggiungimento di obiettivi di innovazione digitale 4.0** «i lavori svolti nell'ambito di progetti relativi alla trasformazione dei processi aziendali attraverso l'integrazione e l'interconnessione dei fattori, interni ed esterni all'azienda, rilevanti per la creazione di valore. A titolo esemplificativo, costituiscono obiettivi di innovazione digitale 4.0:

a) *l'introduzione di soluzioni che consentano un'integrazione comune dei diversi componenti, moduli e sistemi di un'architettura aziendale (c.d. digital service backbone), in grado di garantire, tramite l'implementazione di un modello di dati comune e il supporto di diversi protocolli e interfacce, l'interconnessione trasparente, sicura ed affidabile dei diversi dispositivi hardware (quali, ad esempio, celle robotizzate e Controllori Logici Programmabili) e delle applicazioni software (quali, ad esempio, MES e SCADA);*

b) *l'introduzione di soluzioni che consentano il miglioramento della gestione operativa della produzione mediante ottimale assegnazione dei lavori alle macchine, sequenziamento delle attività, gestione della forza lavoro, abbinamento e predisposizione tempificata di utensili e attrezzature, allo scopo ad esempio di migliorare l'utilizzo delle macchine, ridurre i lead time di produzione, minimizzare i costi, migliorare le prestazioni di consegna;*

c) *l'integrazione, attraverso l'applicazione di tecnologie digitali, tra il sistema informatico (IT) e le fasi del processo di produzione di beni o servizi (Operations);*

d) *l'introduzione di soluzioni che consentano la pianificazione e la simulazione dei processi produttivi, aiutando a definire le traiettorie di processo e i parametri ottimali di lavorazione, a partire dalle caratteristiche delle macchine disponibili e dei prodotti da realizzare allo scopo di migliorare le prestazioni, la qualità e/o ridurre i costi;*

e) *l'introduzione di soluzioni per la definizione e generazione sistematica di indicatori chiave degli obiettivi aziendali (c.d. KPI's), attraverso la produzione e raccolta automatica dei dati di processo;*



f) *l'introduzione di soluzioni idonee a generare report di analisi relative al funzionamento delle risorse tecnologiche, materiali e personali coinvolte nei processi di produzione di beni o servizi (quali, ad esempio, analisi di tipo descrittivo, diagnostico, predittivo, prescrittivo);*

g) *l'introduzione di soluzioni che consentano di ottenere suggerimenti da parte di sistemi/piattaforme e applicazioni IT sulle azioni correttive in base al funzionamento delle risorse coinvolte nel processo, permettendo ad esempio di inviare feedback/alert su un'eventuale deriva del funzionamento del processo o di realizzare processi e sistemi adattativi;*

h) *la digitalizzazione di processi e prodotti nelle diverse aree e ambiti di creazione del valore (manutenzione predittiva macchine utensili CNC, tracciabilità di processo/prodotto, logistica/magazzino/movimentazione, controllo qualità, tracciatura automatica delle specifiche di qualità di un prodotto, di materie prime, ecc.);*

i) *la digitalizzazione delle interazioni tra i diversi operatori delle filiere produttive, la messa a punto di modelli di condivisione delle informazioni, la messa a punto di protocolli e metodi per il tracciamento dei prodotti all'interno della filiera allo scopo di migliorare la cooperazione e la resilienza delle filiere estese;*

l) *l'introduzione di soluzioni che implicino possibilità di funzioni real time remote di telediagnosi, teleassistenza, telemanutenzione, installazione a distanza, monitoraggio, con funzioni accessibili on demand (in qualsiasi momento) e da qualsiasi luogo interconnettibile nonché soluzioni atte a favorire lo svolgimento di prestazioni lavorative da remoto (smart working);*

m) *la riprogettazione delle funzioni, dell'architettura, dei moduli e della connettività dei beni strumentali in ottica di digitalizzazione per consentire l'introduzione di soluzioni pay per use di macchine e sistemi di produzione;*

n) *l'introduzione di soluzioni specifiche di blockchain, cybersecurity, edge e cloud computing, a potenziamento e arricchimento e per garantire la sicurezza delle soluzioni descritte nei punti precedenti».*

Per effetto dell'art. 5, co. 2 del D.M. del 26 maggio 2020 si considerano attività di **innovazione tecnologica finalizzate al raggiungimento di obiettivi di transizione ecologica** «i lavori svolti nell'ambito di progetti relativi alla trasformazione dei processi aziendali secondo i principi dell'economia circolare così come declinati nella comunicazione



della Commissione Europea (COM 2020) 98 dell'11 marzo 2020. A titolo esemplificativo, costituiscono obiettivi di transizione ecologica:

- a) *la progettazione di prodotti sostenibili che durino più a lungo e siano concepiti per essere riutilizzati, riparati o aggiornati per il recupero delle proprie funzioni o sottoposti a procedimenti di riciclo ad elevata qualità, per il recupero dei materiali, in modo da ridurre l'impatto ambientale dei prodotti lungo il loro ciclo di vita (c.d. ecodesign);*
- b) *la realizzazione di catene del valore a ciclo chiuso nella produzione ed utilizzo di componenti e materiali, anche sfruttando opportunità di riuso e riciclo cross-settoriali;*
- c) *l'introduzione di modelli di sinergia tra sistemi industriali presenti all'interno di uno specifico ambito economico territoriale (c.d. simbiosi industriale), caratterizzati da rapporti di interdipendenza funzionale in relazione alle risorse materiali ed energetiche (ad es. sottoprodotti, rifiuti, energia termica di scarto, ciclo integrato delle acque);*
- d) *l'introduzione di soluzioni tecnologiche per il recupero atte ad ottenere materie prime seconde di alta qualità da prodotti post-uso, in conformità con le specifiche di impiego nella stessa applicazione o in differenti settori;*
- e) *l'introduzione di tecnologie e processi di disassemblaggio e/o remanufacturing intelligenti per rigenerare e aggiornare le funzioni da componenti post-uso, in modo da prolungare il ciclo di utilizzo del componente con soluzioni a ridotto impatto ambientale;*
- f) *l'adozione di soluzioni e tecnologie per monitorare il ciclo di vita del prodotto e consentire la valutazione dello stato del prodotto post-uso al fine di facilitarne il collezionamento per il recupero di materiali e funzioni;*
- g) *l'introduzione di modelli di business "prodotto come servizio" (product-as-a-service) per favorire catene del valore circolari di beni di consumo e strumentali».*



SEZIONE QUARTA

(art. 1, co. 202 L. n. 160/2019)

4 DESIGN E IDEAZIONE ESTETICA

4.1 Il quadro normativo di riferimento

4.1.1 La disciplina interna

L'art. 1, co. 202, della L. n. 160/2019 dispone che *«sono considerate attività innovative ammissibili al credito d'imposta le attività di design e ideazione estetica svolte dalle imprese operanti nei settori tessile e della moda, calzaturiero, dell'occhialeria, orafo, del mobile e dell'arredo e della ceramica, per la concezione e realizzazione dei **nuovi prodotti e campionari**.*

Con il decreto del Ministro dello sviluppo economico previsto dal comma 200, sono dettati i criteri per la corretta applicazione del presente comma anche in relazione alle medesime attività svolte in settori diversi da quelli sopraindicati».

L'art. 4 del D.M. del MISE del 26.5.2020 stabilisce che *« ai fini dell'applicazione del comma 202 dell'art. 1 della legge 27 dicembre 2019, n. 160, si considerano attività ammissibili al credito d'imposta i lavori di design e ideazione estetica, diversi da quelli svolti nell'ambito delle attività di ricerca e sviluppo e di innovazione tecnologica indicate nei precedenti articoli 2 e 3 del presente decreto, svolti nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, anche in relazione a progetti avviati in periodi d'imposta precedenti, finalizzati **ad innovare in modo significativo i prodotti dell'impresa sul piano della forma e di altri elementi non tecnici o funzionali**; quali, ad esempio, le caratteristiche delle linee, dei contorni, dei colori, della struttura superficiale, degli ornamenti. A questi effetti, per prodotto si intende qualsiasi oggetto industriale o artigianale, compresi i componenti di prodotti complessi, gli imballaggi, le presentazioni, i simboli grafici e caratteri tipografici.*

*2. Per le imprese operanti nel settore dell'abbigliamento e negli altri settori nei quali è previsto il **rinnovo a intervalli regolari dei prodotti**, sono considerate attività ammissibili al credito d'imposta i lavori relativi **alla concezione e realizzazione di nuove collezioni o***



campionari che presentino elementi di novità rispetto alle collezioni e ai campionari precedenti con riguardo ai tessuti o ai materiali utilizzati, alla loro combinazione, ai disegni e alle forme, ai colori o ad altri elementi rilevanti, con esclusione dei lavori finalizzati al semplice adattamento di una collezione o campionario esistente attraverso l'aggiunta di un singolo prodotto o la modifica di una sola caratteristica dei prodotti esistenti, come ad esempio la modifica unicamente dei colori, o di un elemento di dettaglio. Le attività ammissibili al credito d'imposta riguardano comunque la sola fase precompetitiva che termina con la realizzazione dei campionari non destinati alla vendita».

4.2 Le attività ammissibili

Il co. 202 dell'articolo 1 della L. n. 160 del 2019 ha stabilito che tra le attività innovative ammissibili al credito, diverse da quelle di R&S e di innovazione tecnologica, rientrano anche le attività di design e ideazione estetica svolte dalle imprese operanti nei settori tessile e della moda, calzaturiero, dell'occhialeria, orafo, del mobile, dell'arredo, della ceramica per la concezione e realizzazione dei nuovi prodotti e campionari. In tal modo si attraggono nel campo di applicazione del beneficio anche le attività, diverse da quelle di ricerca e sviluppo e di innovazione tecnologica, che abbiano ad oggetto innovazioni legate, in via generale, all'aspetto esterno o estetico dei prodotti o comunque non necessariamente legate a elementi funzionali, tecnici o tecnologici dei prodotti.

L'art. 4, co. 1 del Decreto MISE del 26 maggio 2020 prevede, senza riprodurre l'elencazione dei settori prevista dalla norma istitutiva del credito d'imposta, che del resto ha espressamente carattere meramente esemplificativo, che le attività ammissibili al beneficio siano costituite dall'innovazione significativa dei prodotti dell'impresa *«sul piano della forma e di altri elementi non tecnici o funzionali»* come (ma non soltanto) *«le caratteristiche delle linee, dei contorni, dei colori, della struttura superficiale, degli ornamenti»* ovvero anche ¹⁴ dei materiali del prodotto stesso.

Per prodotto ai fini della disposizione deve intendersi qualsiasi oggetto avente carattere industriale o artigianale, seppure inserito in (o confezione esterna di tipo decorativo o protettivo di) prodotto complesso, i simboli grafici ed i caratteri tipografici.

¹⁴ Sulla base delle indicazioni previste dall'art. 31 del D.Lgs. del 10.2.2005, n. 30 recante il Codice della proprietà industriale a cui la norma fa sostanzialmente riferimento.



La significatività dell'innovazione estetica, senza pretesa di completezza, può essere rappresentata dai caratteri della “novità” ed “individualità” indicati dagli artt. 31, 32 e 33 del D.Lgs. n. 30 del 10.2.2005 recante il Codice della proprietà industriale e, dunque, nella circostanza che il prodotto i) differisce da quelli precedenti dell'impresa per elementi rilevanti e ii) «l'impressione generale che suscita nell'utilizzatore informato differisce dall'impressione generale suscitata in tale utilizzatore da qualsiasi» prodotto precedente dell'impresa.

Per i settori nei quali è previsto il rinnovo ad intervalli regolari dei prodotti sono ammissibili al credito d'imposta i progetti «*relativi alla concezione e realizzazione di nuove collezioni o campionari che presentino elementi di novità rispetto alle collezioni e ai campionari precedenti*».

L'esclusione disposta per le modifiche non rilevanti dal secondo comma dell'art. 4 del D.M. del MISE come «*l'aggiunta di un singolo prodotto o la modifica di una sola caratteristica dei prodotti esistenti, come ad esempio la modifica unicamente dei colori, o di un elemento di dettaglio*» induce a ritenere che le novità debbano caratterizzarsi per la loro significatività da interpretarsi come per le attività previste dal primo comma.

Le attività ammissibili riguardano comunque la sola fase precompetitiva che termina con la realizzazione dei campionari non destinati alla vendita.

A tale riguardo, si osserva che generalmente, le attività di ideazione e sviluppo di una collezione o di un campionario si articolano in quattro fasi che comprendono un insieme diverso di attività:

- **Fase 1 - ideazione:** attività volte a individuare le tendenze della moda o dello stile. Sono compresi i viaggi alle fiere di preselezione, gli abbonamenti a riviste, quaderni di tendenze e altre fonti di informazione per la preparazione delle collezioni;
- **Fase 2 - progettazione:** questa fase comporta il lavoro di designer esterni o la dedizione degli interni alla creazione di nuove collezioni o campionari. Una volta progettato il prodotto, esso deve essere adattato alle esigenze del mercato o alle caratteristiche di lavoro dell'impresa. Non tutti i progetti originali finiscono per diventare prototipi. Alcuni non vengono accettati. I disegni selezionati sono definiti fino a ottenere l'insieme delle schede tecniche della prima versione dei corrispondenti prototipi;
- **Fase 3 - materializzazione:** sulla base delle schede tecniche risultanti dalla seconda fase, saranno prodotte le prime versioni dei prototipi. Questi ultimi possono subire modifiche, frutto di diverse prove, che si materializzano in diverse versioni del prototipo fino alla



versione finale dello stesso. Questa versione finale del prototipo può essere riportata in un catalogo;

- **Fase 4 - preserie, marketing e distribuzione:** la preserie è una serie di piccoli spin che verranno utilizzati per mostrare i prodotti ai rivenditori, alle fiere, ecc. Le spese di marketing vanno dalla realizzazione dei cataloghi alla campagna pubblicitaria. Infine, il campionario è distribuito.

Delle quattro fasi che caratterizzano la progettazione e relazione di una nuova collezione o di un nuovo campionario, solo le spese relative alle fasi 2 e 3 sono ammissibili ai fini dell'agevolazione.