

19 febbraio 2018

Analisi della circolare MISE 9 febbraio 2018, n. 59990

La Circolare del Ministero dello Sviluppo Economico del 9 febbraio 2018 n. 59990 ha commentato le attività di ricerca nel settore del *software*, descrivendone le caratteristiche principali ed i profili di ammissibilità rispetto al Decreto-Legge 23 dicembre 2013, n. 145 ed alle connesse disposizioni attuative contenute nel Decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dello sviluppo economico del 27 maggio 2015, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 174 del 29 luglio 2015.

La lettura critica della Circolare deve necessariamente partire da una comprensione delle definizioni primarie di ricerca riportate all'interno della stessa e dalle sottese problematiche.

In principio risulta opportuno specificare che l'Agenzia delle Entrate, mediante la Circolare 5/E del 2016, ha dettagliatamente commentato i profili soggettivi ed oggettivi della disciplina normativa in tema di ricerca e sviluppo. In particolare il punto 2 della predetta Circolare, intitolato "Ambito Oggettivo", dispone: *"L'elencazione delle attività ammissibili ricalca sostanzialmente le "Definizioni" recate dal paragrafo 1.3, punto 15, della vigente "Disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione" di cui alla Comunicazione della Commissione (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014 (pubblicata nella GUUE C/198 del 27 giugno 2014)1 relative, rispettivamente, alla "ricerca fondamentale" (lettera m), alla "ricerca industriale" (lettera q) e allo "sviluppo sperimentale" (lettera j).*

Similmente il MISE, al fine di analizzare la peculiare disciplina oggetto della circolare, riprende tre definizioni di ricerca contenute nella predetta Comunicazione della Commissione Europea, ovvero "ricerca fondamentale", "ricerca applicata" e "sviluppo sperimentale". Queste tipologie di ricerche sono così definite dalla Commissione Europea:

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

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

«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.

Le definizioni enunciate dall’Agenzia delle Entrate (ricerca fondamentale, ricerca industriale, sviluppo sperimentale) e quelle espresse dal Ministero dello Sviluppo Economico (ricerca fondamentale, ricerca applicata, sviluppo sperimentale) possono ad una lettura superficiale apparire in tenue discordanza.

Tuttavia, poiché la ricerca applicata, come definita ai sensi della Comunicazione della Commissione Europea (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014, include sia la ricerca industriale, sia lo sviluppo sperimentale, è pacifico ritenere che la ricerca industriale sia una tipologia di attività ammissibile ai fini della vigente normativa in tema di ricerca e sviluppo, come specificato dal Decreto del Ministro dell’economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dello sviluppo economico del 27 maggio 2015, dalla Circolare dell’Agenzia delle Entrate 5/E del 2016, nonché in ossequio alla vigente normativa dell’Unione Europea. Per completezza, la definizione di ricerca industriale secondo la predetta Comunicazione della Commissione è:

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

Affrontata in via preliminare la questione relativa alle definizioni di ricerca, è opportuno approfondire l’oggetto principale della Circolare, ovvero lo specifico tema del settore del *software*, per comprenderne la fisionomia e la compatibilità con la vigente normativa. In via preliminare è necessario specificare che Il Ministero dello Sviluppo Economico all’interno della circolare non fornisce una ulteriore e specifica definizione relativa al settore del *software*, ricalcando espressamente i parametri ed il contenuto del Manuale di Frascati.

Il MISE, visto il richiamo della summenzionata Comunicazione della Commissione Europea al Manuale di Frascati, giudica essenziale adottare i principi espressi all’interno del Manuale di Frascati quali fonte interpretativa della vigente normativa in tema di ricerca e sviluppo, poiché lo stesso, pur non essendo una fonte normativa vincolante, è uno dei testi internazionali di riferimento per definire e classificare in modo univoco e comparabile le attività di ricerca sviluppo a livello globale. Secondo il paragrafo 2.2 del Manuale di Frascati un’attività di ricerca e sviluppo è definita quale: *“Un’opera creativa e sistematica intrapresa al fine di incrementare il patrimonio conoscitivo, incluse le conoscenze in ambito umanistico, culturale e sociale, e per sviluppare nuove applicazioni del sapere già disponibile.”* Inoltre il medesimo paragrafo prevede che, indipendentemente dalla tipologia di attività di ricerca condotta o dal suo ambito, una ricerca deve possedere le seguenti caratteristiche: nuova, creativa, incerta, sistematica e trasferibile o riproducibile.

Il Ministero dello Sviluppo Economico all’interno della circolare analizza dettagliatamente l’ipotesi in cui un progetto di ricerca sia mirato esclusivamente allo sviluppo di un software (ovvero le attività tipiche delle aziende operanti nel

settore del *software*, cioè che hanno per principale oggetto della propria attività il *software development*). Per questa specifica fattispecie, il Manuale di Frascati prevede ai paragrafi 2.68 e successivi che un progetto di ricerca nel settore del software, oltre a soddisfare i normali requisiti di un progetto di ricerca, debba possedere delle ulteriori caratteristiche, ovvero che la sua esecuzione deve dipendere da un progresso scientifico e/o tecnologico e lo scopo del progetto deve essere la risoluzione di un problema scientifico o tecnologico su base sistematica.

Viceversa, qualora una ricerca sia condotta in un differente ambito o settore (ad esempio storico, sociologico o economico) ed abbia una fase di sviluppo software strumentale al raggiungimento degli obiettivi del programma di ricerca, il Manuale di Frascati non prevede che siano necessarie ulteriori caratteristiche al di fuori degli elementi essenziali (novità, creatività, incertezza ecc...), essendo sufficiente che il progetto di ricerca possieda integralmente le caratteristiche richieste dalla vigente normativa. A conferma di ciò, il Manuale di Frascati al paragrafo 2.41 formula una lista di casi di progetti di ricerca nell'ambito delle scienze umanistiche e sociali, in cui compare il seguente esempio relativo alle scienze dell'educazione:

sviluppo sperimentale: lo sviluppo di questionari per selezionare quale programma educativo dovrebbe essere scelto per bambini con bisogni specifici. Lo sviluppo e la fase di test (in classe) di software e strumenti supporto, basati sull'esperienza empirica, al fine di migliorare la comprensione della matematica per studenti con un'educazione specifica.

In conclusione, il campo di applicazione della Circolare del Ministero dello Sviluppo Economico deve quindi intendersi limitato al solo caso in cui il progetto di ricerca sia esclusivamente volto a sviluppare un software; solo in tal caso si applicheranno, come richiamato dal ministero dello Sviluppo Economico, i parametri paragrafi 2.68 e successivi del Manuale.

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



Ministero dello Sviluppo Economico

DIREZIONE GENERALE PER LA POLITICA INDUSTRIALE LA COMPETITIVITÀ E LE PMI

Circolare 9 febbraio 2018, n. 59990

OGGETTO: Credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo di cui all'articolo 3, del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145 – Chiarimenti sull'applicazione della disciplina nel settore del *software*

Con riguardo alle attività di ricerca e sviluppo (d'ora innanzi "R&S") rientranti nel perimetro applicativo del credito d'imposta - c.d. "attività ammissibili" - di cui all'art. 3, commi 4 e 5 del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145 e all'art. 2 del decreto di attuazione 27 maggio 2015, sono pervenute alla scrivente numerose richieste di chiarimenti da parte di imprese che svolgono attività di sviluppo di *software*. In considerazione dell'importanza che il tema riveste, si ritiene opportuno fornire con la presente circolare alcune indicazioni di carattere sistematico, rinviando per l'esame di specifiche fattispecie alla ordinaria procedura d'interpello.

Preliminarmente, si ricorda che, sul piano generale, l'individuazione delle attività ammissibili previste dall'art. 3 del citato decreto-legge 145/2013 è stata condotta dal legislatore ricalcando le definizioni di "ricerca fondamentale", "ricerca applicata" e "sviluppo sperimentale" contenute nel paragrafo 1.3, punto 15, della Comunicazione della Commissione Europea (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014, recante "Disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione".

Tali definizioni, com'è noto, sono a loro volta mutate nella sostanza da quelle adottate a livello internazionale per le rilevazioni statistiche nazionali in materia di spese in R&S, 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, deve quindi ritenersi che i criteri di qualificazione e classificazione contenuti nel suddetto Manuale di Frascati (la cui ultima edizione è stata pubblicata dall'OECD in data 8 ottobre 2015) costituiscono in linea di principio fonte interpretativa di riferimento anche agli effetti del credito d'imposta in parola.

Con specifico riferimento alle attività di sviluppo di *software*, dalle indicazioni contenute nel citato Manuale emerge che le innovazioni legate al *software*, inteso quale prodotto finale, sono generalmente di tipo incrementale e, in quanto tali, normalmente classificabili, ove aventi un effettivo contenuto di R&S, nell'ambito delle attività di sviluppo sperimentale.



A tale proposito, in coerenza con i concetti e i criteri di qualificazione e classificazione delle attività di R&S, nei paragrafi 2.68 e ss. del Manuale viene chiarito, tra l'altro, che, affinché un progetto per lo sviluppo di un *software* venga classificato come R&S, la sua esecuzione deve dipendere da un progresso scientifico e/o tecnologico e lo scopo del progetto deve essere la risoluzione di un problema scientifico o tecnologico su base sistematica. In questo senso, un progetto che abbia per oggetto il potenziamento, l'arricchimento o la modifica di un programma o di un sistema esistente può essere classificato come R&S se produce un avanzamento scientifico o tecnologico che si traduce in un aumento dello *stock* di conoscenza. Con la precisazione, peraltro, che l'utilizzo del *software* per una nuova applicazione o per un nuovo scopo non costituisce di per sé un avanzamento.

Il Manuale contiene inoltre alcuni esempi volti ad illustrare il concetto di R&S nell'ambito delle attività di sviluppo di *software* e altri esempi di attività routinarie o ordinarie che pur essendo correlate al *software* non presentano contenuti di R&S.

Per quanto riguarda la prima serie di esempi (par. 2.71), vengono menzionate le seguenti fattispecie: lo sviluppo di un nuovo sistema operativo o di un nuovo linguaggio di programmazione; la progettazione e la realizzazione di nuovi motori di ricerca basati su tecnologie originali; gli sforzi per risolvere i conflitti con *hardware* o *software* in base a un processo di reingegnerizzazione di un sistema o di una rete; la creazione di nuovi o più efficienti algoritmi basati su nuove tecniche; la creazione di nuovi e originali tecniche di crittazione o di sicurezza.

Per quanto riguarda invece le attività di tipo ricorrente o di routine connesse al *software* non classificabili come R&S, al par.2.72 vengono menzionati, tra gli altri: i lavori su aggiornamenti, già liberamente disponibili prima dell'inizio dei lavori stessi, relativi a specifici sistemi o programmi; le attività di ordinaria manutenzione del *computer* o del *software*; lo sviluppo di *software* applicativi e sistemi informativi aziendali che utilizzino metodi conosciuti e strumenti *software* esistenti; l'aggiunta di nuove funzionalità per l'utente a programmi applicativi esistenti; la creazione di siti web o *software* utilizzando strumenti esistenti; l'utilizzo di metodi *standard* di crittazione, verifica della sicurezza e *test* di integrità dei dati; la "customizzazione" di prodotti per un particolare uso, a meno che durante tale processo non vengano aggiunte nuove conoscenze che migliorino significativamente il programma base; l'ordinaria attività di correzione di errori ("*debug*") di sistemi e programmi esistenti.

Le riportate precisazioni, si osserva, trovano riscontro nella disciplina agevolativa che, com'è noto, considera ammissibili le attività collegate alla realizzazione di prodotti nuovi o significativamente migliorati, escludendo invece dal concetto di sviluppo sperimentale le attività che si sostanzino in modifiche non significative dei prodotti o dei processi esistenti. Ciò in coerenza con le finalità del credito d'imposta R&S, la cui applicazione, è opportuno ricordare, non ricomprende automaticamente tutte le attività legate in senso ampio al processo innovativo di un'impresa, ma soltanto le attività, sia svolte direttamente all'interno dell'impresa, sia commissionate a terzi, ricollegabili a progetti che presentino effettivi contenuti di ricerca e sviluppo e che quindi presentino, quale che sia il settore di appartenenza e il prodotto o processo oggetto d'innovazione,



un apprezzabile o significativo elemento di novità per il mercato, la cui realizzazione non derivi dalla semplice utilizzazione dello stato delle conoscenze e delle tecnologie già disponibili.

Occorre, peraltro, ricordare che la corretta applicazione della disciplina agevolativa richiede non solo l'individuazione delle attività il cui contenuto soddisfi i requisiti sopra descritti, ma anche l'individuazione del punto conclusivo della o delle fasi di R&S, dato che il riconoscimento del credito d'imposta non può riguardare attività dell'impresa successive a quelle cosiddette pre-competitive. A questo proposito, si ritiene che, nel caso di attività di sviluppo di *software*, la conclusione di tali attività pre-competitive possa identificarsi in linea generale con quelle attinenti al cosiddetto *beta testing*.

Si richiama, infine, l'attenzione sul fatto che, trattandosi di un incentivo automatico, che non prevede cioè una valutazione a priori dei progetti finanziati da parte dell'ente erogante, ai fini dei successivi controlli sulla corretta applicazione della disciplina, dovrà essere cura dell'impresa che intende avvalersi dell'agevolazione predisporre, oltre alla documentazione obbligatoria concernente l'effettività, la pertinenza e la congruità dei costi, anche un'apposita documentazione concernente l'ammissibilità delle attività di ricerca e sviluppo svolte, dalla quale risultino gli elementi di novità che il progetto intende perseguire, l'individuazione degli ostacoli di tipo tecnico e scientifico al cui superamento sono legati i lavori svolti, l'avanzamento di tali lavori nell'ambito dei periodi d'imposta agevolabili e, nel caso in cui si tratti di innovazioni che si sostanzino in significativi miglioramenti di prodotti già esistenti sul mercato in cui opera l'impresa, l'indicazione degli elementi nei quali si specificano tali miglioramenti. A tale proposito si richiama l'attenzione sulle indicazioni contenute nel par. 4.9.4 della circolare dell'Agenzia delle Entrate n.13/E del 27.04.2017, integrativo del par. 7 della circolare della stessa Agenzia delle Entrate n.5/E del 16.03.2016.

IL DIRETTORE GENERALE
Stefano Firpo

Siglato
Dirigente Divisione IV – Marco Calabrò

Documento sottoscritto con firma digitale ai sensi del D. Lgs. n. 82 del 7 Marzo 2005 e successive modifiche