



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 criptazione 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 criptazione, 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