

RISOLUZIONE N.40 /E



Divisione Contribuenti

Direzione Centrale
Piccole e Medie Imprese

Roma 2 aprile 2019

OGGETTO: *Interpello art. 11 comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212*

Credito d'imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo, di cui all'articolo 3 del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2014, n. 9, e successive modifiche e integrazioni (da ultimo dall'articolo 1, commi 70-72, della legge 30 dicembre 2018 n. 145)

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, la scrivente fornisce il proprio parere a rettifica di quello precedentemente reso con l'interpello n. XXXXX del XX/XX/XXXX.

QUESITO

La Società ALFA, la cui attività prevalente risulta essere inserita nel Codice Ateco: 61.1, ha chiesto alla scrivente un parere in merito alla possibilità di usufruire del credito d'imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo, di cui all'articolo 3 del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2014, n. 9, e successive modifiche e integrazioni (da ultimo dall'articolo 1, commi 70-72, della legge 30 dicembre 2018 n. 145) (di seguito, l'articolo 3).

Nello specifico, l'istante espone che, nel corso degli ultimi anni, la società ha registrato un *trend* di crescita significativo che ha determinato

l'acquisizione e il consolidamento di nuove quote di mercato; in questo nuovo contesto dinamico, la società interpellante sostiene di essersi trovata in difficoltà nel soddisfare la domanda crescente di servizi richiesti dalla clientela attraverso l'utilizzo dei tradizionali metodi di gestione di flussi dei dati.

Per ovviare a questo limite, la società, al fine di non precludersi la possibilità di ulteriori sviluppi e la crescita aziendale, nel corso del periodo d'imposta 2017 ha intrapreso un progetto di ricerca e sviluppo denominato "YYY", finalizzato alla ricerca di sistemi e procedure che consentissero all'azienda di incrementare l'efficienza della gestione dei flussi di lavoro e di migliorare la formazione del personale.

Secondo l'istante, la decisione di investire nella ricerca e nello sviluppo di un supporto informatico che permettesse la gestione delle informazioni, dei documenti e delle fasi di controllo in tempo reale, nonché l'adozione di nuovi modelli operativi innovativi che consentano di erogare nuovi servizi ai clienti, è apparsa come l'unica soluzione adeguata alle mutate esigenze della società in crescita.

L'obiettivo del progetto di ricerca e sviluppo intrapreso è soddisfare tre esigenze fondamentali dell'azienda (non più gestibili - come detto - attraverso i metodi tradizionali) relative a:

a) necessità di un sistema informatico condiviso *cross-department* per la gestione e l'allineamento delle informazioni e dei documenti in tempo reale in un contesto caratterizzato dalla generazione continua di informazioni necessarie allo svolgimento delle attività *core*, anche da parte di diversi reparti aziendali;

b) attività di gestione della rete di erogazione dei servizi, in tutte le sue fasi, attraverso un accesso da remoto protetto, relativamente al flusso di informazioni trasferite, in grado di garantire ai clienti la tempestività nell'intervento;

c) bilanciamento tra aumento dei servizi erogati e mantenimento del livello di qualità degli stessi, che richiede uno sviluppo e un affinamento delle azioni di controllo di ogni singola fase e del flusso operativo nel suo complesso.

Tanto premesso, la società istante ha presentato, con l'istanza di interpello, un allegato tecnico illustrativo del progetto posto in essere, volto alla gestione delle informazioni, dei documenti e delle fasi di controllo che abiliti l'adozione di modelli operativi innovativi e, di conseguenza, l'erogazione di nuovi e migliori servizi ai clienti, basato su un sistema informatico condiviso (c.d. "*cross-department*") in grado di offrire in tempo reale informazioni di natura tecnica in sede di sopralluogo/istallazione/manutenzione/guasto, a supporto di attività offerte, di qualità dei servizi contrattualizzati, dei controlli e del monitoraggio di tutte le attività aziendali. Le attività descritte connesse a tale progetto, secondo l'istante, rientrano nelle disposizioni di cui all'articolo 3, comma 4, lettere c) e d), c.d. "sviluppo sperimentale".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Per le argomentazioni sopra esposte e la documentazione allegata, la società istante ritiene che il proprio progetto di ricerca e sviluppo abbia le caratteristiche oggettive per essere classificato nell'ambito dello sviluppo sperimentale così come definito dal decreto interministeriale del 27 maggio 2015 di adozione delle disposizioni applicative necessarie alla fruizione del credito d'imposta di cui al citato articolo 3 ovvero: *"Acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica, 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 ad uso commerciale".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La scrivente, con risposta interlocutoria resa con prot. n. RU XXX del XXX, ha evidenziato che, trattandosi di delimitare l'ambito oggettivo di applicazione del credito, aveva chiesto al competente Ministero dello Sviluppo Economico (MISE), con nota prot. RU YYY del YYY, di voler esprimere il proprio parere sulla questione prospettata, così da consentire alla scrivente l'espletamento dei necessari successivi adempimenti.

Nella citata risposta interlocutoria veniva inoltre precisato che, appena il predetto parere fosse pervenuto, sarebbe stato comunicato all'istante.

Ciò posto, il Ministero dello Sviluppo Economico ha fornito il parere richiesto, che è stato acquisito dalla scrivente con prot. RU ZZZ del ZZZ, e che si riporta qui di seguito.

"Facciamo riferimento alla richiesta di parere tecnico formulata da codesta Direzione Centrale con PEC d'ingresso n. XXX del XXX, concernente la qualificazione, agli effetti dell'ammissibilità al credito d'imposta di cui all'articolo 3 del decreto-legge n. 145 del 2013, convertito con modificazioni dalla legge n. 9 del 2014 e ss.mm.ii., delle attività iniziate nel corso del periodo d'imposta 2017 dalla società "ALFA" in relazione al progetto d'investimento denominato "YYY ", "...finalizzato alla ricerca di sistemi e procedure..." in grado di consentire all'azienda di "...incrementare l'efficienza della gestione dei flussi di lavoro e di migliorare la formazione del personale..."

Al riguardo, si ricorda preliminarmente che l'individuazione delle attività ammissibili al beneficio del credito d'imposta è stata condotta dal legislatore ricalcando le definizioni di "ricerca fondamentale", "ricerca applicata" e "sviluppo sperimentale" contenute nel paragrafo 1.3, punto 15, della Comunicazione della Commissione Europea (2014/C 198/01) del 27

giugno 2014, recante "Disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione". Tali definizioni, come già precisato in altre occasioni da questo ufficio e dalla stessa Agenzia delle Entrate nei documenti di prassi emanati in materia, sono state a loro volta mutate da quelle adottate a livello internazionale per le rilevazioni statistiche nazionali in materia disperse 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, si ricorda, 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". I criteri di classificazione indicati nel suddetto Manuale di Frascati, pertanto, assumono rilevanza, in via di principio, al fine stabilire se le attività per le quali viene richiesto il beneficio del credito d'imposta soddisfino i requisiti sostanziali per rientrare in una delle tre categorie di ricerca e sviluppo corrispondenti alle richiamate definizioni del citato paragrafo 1.3, punto 15, della Comunicazione della Commissione Europea(2014/C 198/01).

Secondo tali criteri, può ricordarsi sinteticamente, avendo riguardo al settore delle imprese commerciali, che le attività qualificabili come ricerca e sviluppo sono quelle relative ai progetti intrapresi da tali soggetti per il superamento di una o più incertezze scientifiche o tecnologiche - la cui soluzione non sarebbe possibile sulla base dello stato dell'arte del settore di riferimento e cioè applicando le tecniche o le conoscenze già note e disponibili in un determinato comparto scientifico o tecnologico - con la finalità di pervenire alla realizzazione di nuovi prodotti (beni o servizi) o processi o al miglioramento sostanziale di prodotti o processi già esistenti. Si tratta, quindi, di attività (lavori) che necessariamente si caratterizzano per la presenza di elementi di novità e creatività e per il grado di incertezza o rischio d'insuccesso scientifico o tecnologico che implicano; proprio per tale ragione,

contribuendo all'avanzamento delle conoscenze generali attraverso il superamento di ostacoli o incertezze scientifiche o tecnologiche e quindi producendo un beneficio per l'intera economia, le attività di ricerca e sviluppo sono potenzialmente meritevoli di essere incentivate con la concessione di contributi pubblici. Inoltre e con specifico riferimento alle attività di "sviluppo sperimentale", la cui definizione assume rilevanza proprio agli effetti della fattispecie in esame, va anche ricordato che questa fase è rappresentata dai lavori svolti da un'impresa (internamente o esternamente in base a contratti di ricerca commissionata a terzi) sulla base delle conoscenze derivanti dalle attività di ricerca o dall'esperienza pratica e aventi anch'essi come obiettivo quello di generare nuove conoscenze ai fini della realizzazione di nuovi prodotti o processi (non esistenti in precedenza) o ad apportare miglioramenti significativi ai prodotti o processi esistenti, che però non derivino dal semplice utilizzo da parte dell'impresa di tecnologie esistenti e già diffuse nel settore di appartenenza; vale a dire, non rappresentino semplicemente un ampliamento del livello delle conoscenze o delle capacità della singola impresa.

In tale delineata prospettiva, va quindi evidenziato che, come più volte affermato nella prassi interpretativa di questo ufficio, nel campo di applicazione del credito d'imposta non rientrano automaticamente tutte le attività di tipo innovativo che l'impresa intraprende, ma esclusivamente quelle che, nell'ambito del più ampio processo d'innovazione, si caratterizzano per la presenza di reali contenuti di ricerca e sviluppo secondo i criteri di classificazione e qualificazione sopra indicati e che, perciò che qui interessa, devono intendersi valevoli anche in relazione al settore del software, nel cui ambito si collocano gli investimenti effettuati dalla società istante. Proprio con riferimento alle attività di sviluppo software, peraltro, si ricorda, la scrivente Direzione ha già avuto modo di pronunciarsi con la circolare 9 febbraio 2018, n. 59990, nella quale è stato chiarito che anche in tale settore l'applicabilità del credito d'imposta è pur sempre legata allo svolgimento di lavori o progetti tesi al superamento di ostacoli tecnici o scientifici non

risolvibili con le conoscenze già disponibili (stato dell'arte nel settore) ed è stato inoltre osservato che, *in via generale*, le attività volte alla progettazione e realizzazione di software con l'utilizzo di tecnologie e conoscenze informatiche già note, le attività concernenti la personalizzazione di software esistenti e tutte le altre attività riferibili alla manutenzione e all'implementazione degli stessi, così come *tutte le attività ascrivibili in senso ampio alla c.d. gestione applicativa di un software non rientrano tra le attività di ricerca e sviluppo* nell'accezione rilevante agli effetti dell'applicazione del credito d'imposta.

Alla luce dei ricordati chiarimenti interpretativi, si ritiene, sulla base dell'esame della documentazione allegata alla presente richiesta di parere tecnico, che gli investimenti effettuati dalla società istante in attuazione del citato progetto "XXX" *non possano nel loro complesso qualificarsi come investimenti in attività di ricerca e sviluppo* nell'accezione rilevante ai fini del credito d'imposta - qualificazione per la quale mancherebbero, tra l'altro, i requisiti del rischio dell'insuccesso tecnico e del rischio finanziario - ma rappresentino, più propriamente, investimenti in capitale fisso (immobilizzazioni immateriali) finalizzati ad incrementare la funzionalità e le prestazioni dei supporti informatici a disposizione dell'azienda attraverso lo sviluppo di applicazioni che, pur potendo presentare varianti rispetto alle alternative già esistenti sul mercato, si basano, comunque, sull'utilizzo di strumenti e tecnologie già ampiamente diffuse anche nello stesso settore in cui opera l'impresa. In altri termini, *le attività intraprese dalla società, pur rappresentando investimenti innovativi, funzionali, se non necessari, per l'efficientamento dei processi di produzione dei servizi dalla stessa realizzati, si sostanziano nell'applicazione di moderne tecnologie già note e già introdotte anche nel settore di appartenenza e si ricollegano, in senso ampio, alla "digitalizzazione" dei processi di produzione*. Tali devono considerarsi, in particolare, gli investimenti effettuati dalla società per la realizzazione di "...un sistema informatico condiviso cross-department per la gestione e l'allineamento delle informazioni e dei documenti in tempo reale in un

contesto caratterizzato dalla generazione continua di informazioni necessarie allo svolgimento delle attività core, anche da parte di diversi reparti aziendali..."; così come quelli finalizzati alla "...gestione della rete di erogazione dei servizi, in tutte le sue fasi, attraverso un accesso da remoto, protetto relativamente al flusso di informazioni trasferite, in grado di garantire ai clienti la tempestività nell'intervento; e quelli relativi allo sviluppo e al "...raffinamento delle azioni di controllo di ogni singola fase e del flusso operativo nel suo complesso."

Senz'altro, la realizzazione del progetto descritto nell'istanza d'interpello, "...basato su un sistema informatico condiviso (c.d. "cross-department") in grado di offrire in tempo reale informazioni di natura tecnica in sede di sopralluogo/installazione/manutenzione/guasto, a supporto di attività offerte, di qualità dei servizi contrattualizzati, dei controlli e del monitoraggio di tutte le attività aziendali..." genererà importanti benefici economici per l'impresa determinando anche importanti cambiamenti sul piano organizzativo e sul piano delle competenze personali. Tuttavia, in coerenza con la prassi adottata da questo ufficio in relazione ad analoghe attività nel settore del software, si ritiene che gli investimenti realizzati dall'impresa devono più correttamente essere inquadrati nella categoria "innovazione di processo", come definita e descritta dal Manuale di Oslo, concernente "Guidelines for Collecting and Interpreting Innovation Data" (OCSE 2005) e che in materia di innovazione è l'equivalente del Manuale di Frascati in materia di ricerca e sviluppo.

Si tratta della fattispecie espressamente considerata alla lettera bb) del paragrafo 1.3, punto 15, della citata Comunicazione della Commissione 2014/C 198/03 - che sul punto riprende la definizione di "Technological Process Innovation" contenuta nel paragrafo 2.2, punto 141, del Capitolo III di detto Manuale di Oslo – e che non rientra tra le fattispecie ammissibili al credito d'imposta.

Su questo punto, peraltro, è utile sottolineare che l'attuale disciplina agevolativa non presenta sostanziali differenze rispetto all'omonima disciplina introdotta per il triennio 2007-2009 dall'articolo 1, commi 280-284, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 e dal relativo decreto di attuazione 28 marzo 2008, n. 76 (c.d. "decreto ricerca"). Anche il precedente credito d'imposta, invero, individuava le attività ammissibili avendo a riferimento le definizioni di "ricerca fondamentale", "ricerca industriale" e "sviluppo sperimentale" recate dalla disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato all'epoca vigente e, al riguardo, nella circolare n. 46/E del 13 giugno 2008 (paragrafo 2) l'Agenzia delle Entrate osservò testualmente che proprio per "... evitare possibili problematiche interpretative legate all'utilizzo di termini di significato non univoco per l'ordinamento nazionale e per l'ordinamento comunitario, l'articolo 2 del decreto ricerca elenca analiticamente alle lettere a), b), e c) le tipologie di attività di ricerca e sviluppo ammissibili mutuando le "Definizioni" recate dal paragrafo 2.2. della disciplina comunitaria in materia di aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione (2006/C 323/01) relative, rispettivamente alla "ricerca fondamentale" (lettera e), "ricerca industriale" (lettera f) e "sviluppo sperimentale" (lettera g). Il predetto riferimento alla conformità alla vigente disciplina comunitaria in materia induce a ritenere non ammissibili le attività riconducibili a "Definizioni" recate dal medesimo paragrafo 2.2. diverse da quelle sopra richiamate. Pertanto, le attività rientranti nella "innovazione del processo" e nella "innovazione organizzativa" come definite dal paragrafo 2.2. lettere i) e J) della disciplina comunitaria non sono ammissibili. Per "innovazione del processo", in particolare, si intende "l'applicazione di un metodo di produzione o di distribuzione nuovo o sensibilmente migliorato (inclusi cambiamenti significativi nelle tecniche, nelle attrezzature e/o nel software)..." (lettera i). Per "innovazione organizzativa" si intende "l'applicazione di un nuovo metodo organizzativo nelle pratiche commerciali dell'impresa, nell'organizzazione del luogo di lavoro o nelle relazioni esterne dell'impresa. ..." (lettera j)").

Al riguardo, stante l'identità del dato normativo odierno, rispetto a quello del precedente credito d'imposta, in punto di definizioni delle attività ammissibili al beneficio, non sembra possa dubitarsi che le affermazioni contenute nel citato documento di prassi del 2008 siano da considerarsi tuttora valide e applicabili, quindi, anche nel nuovo contesto normativo. Comunque, l'esclusione delle "innovazioni di processo" anche dall'ambito di applicazione del nuovo credito d'imposta è stata di recente espressamente ribadita dall'Agenzia delle Entrate nella risoluzione n. 46/E del 22 giugno 2018, in riferimento a una fattispecie caratterizzata per il fatto che le attività e le spese per le quali veniva richiesta l'ammissione al beneficio consistevano essenzialmente nell'introduzione e nell'applicazione da parte dell'impresa istante di numerose tecnologie e immobilizzazioni tecniche d'avanguardia, ma già ampiamente diffuse e disponibili anche nel settore di riferimento. Nell'occasione, sulla base del parere tecnico reso da questo ufficio, l'Agenzia delle Entrate ha negato che gli investimenti effettuati potessero qualificarsi nel loro complesso come attività di ricerca e sviluppo nell'accezione rilevante agli effetti della disciplina del credito di imposta; ritenendo più corretto, invece, ricondurre le stesse attività, anche per quel che riguardava la parte software, tra quelle direttamente realizzative di un programma di investimenti in beni strumentali materiali e immateriali direttamente impiegati nel processo produttivo dell'impresa ancorché costituenti investimenti innovativi per l'impresa stessa. Al riguardo, deve ritenersi che la regola interpretativa affermata nella citata risoluzione assuma valenza di principio generale e, dunque, pur nella considerazione della diversità degli elementi di fatto, applicabile - mutatis mutandis - anche nel caso qui in esame".

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

IL DIRETTORE CENTRALE
Firmato digitalmente