

RISOLUZIONE N. 66 /E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 03/08/2016

***OGGETTO: Interpello Articolo 11, comma 1, lett.a), legge 27 luglio 2000, n.212
Credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo Articolo 3 del
decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145, convertito con
modificazioni dalla legge 21 febbraio 2014, n. 9, come modificato dal
comma 35 dell'articolo 1 della legge 23 dicembre 2014, n. 190
(Legge di Stabilità2015)***

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

La società istante (di seguito, anche, “la società”) dichiara di avere realizzato, a decorrere dall’esercizio 2015, un progetto di ricerca e sviluppo per il quale intenderebbe beneficiare dell’agevolazione fiscale di cui all’articolo 3, del decreto legge 23 dicembre 2013, n. 145 (convertito, con modificazioni, dalla legge 21

febbraio 2014, n. 9, come sostituito dall'articolo 1, comma 35, legge 23 dicembre 2014, n. 190; di seguito: l'articolo 3).

La società rappresenta, altresì, di aver realizzato, *“a decorrere dal 2013, due diversi progetti di ricerca e sviluppo a fronte dei quali ha avuto accesso a due differenti agevolazioni previste dall'Unione Europea”*.

In particolare, per la realizzazione del primo progetto denominato “Progetto A” ha partecipato al bando comunitario *“Programma X”* che prevede l'erogazione di un contributo in conto capitale *“pari al 50% delle spese totali del budget di progetto”*. Tale progetto, continua l'istante, è stato avviato nel mese di dicembre 2014, senza sostenimento di costi di competenza in tale annualità ed è ancora in corso di realizzazione nel 2016.

Per il secondo progetto denominato *“B”* la società ha partecipato al bando comunitario *“Programma Y”*, che prevede l'erogazione di un contributo in conto capitale, pari al 100% *“del costo di personale altamente qualificato addetto al progetto di ricerca”*.

La società fa presente che tale progetto è ancora in corso nel 2016 e che *“esiste anche una parte del costo di tale figura addetta ad attività di ricerca che non è ‘coperta’ dal contributo comunitario in quanto non contemplata nella domanda originariamente presentata al legislatore comunitario”*.

Tenuto conto che l'agevolazione fiscale è calcolata, secondo il metodo incrementale, sull'investimento realizzato in eccedenza rispetto a quello medio effettuato nei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015, la società istante pone una serie di quesiti, al fine di conoscere sostanzialmente:

- la corretta valorizzazione dei costi rilevanti ai fini della determinazione dell'agevolazione, sia con riferimento al periodo d'imposta per il quale si intende fruire dell'agevolazione (i.e., 2015), sia ai periodi d'imposta rilevanti per il calcolo

della media di riferimento (i.e., 2012, 2013 e 2014), ovverosia se detti costi debbono essere assunti al lordo o al netto dei contributi comunitari ricevuti;

- la corretta imputazione dei costi ai periodi d'imposta rilevanti ai fini del calcolo dell'agevolazione (i.e., periodo d'imposta agevolabile e periodi d'imposta rilevanti ai fini del calcolo della media).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In merito alla corretta valorizzazione dei costi, l'istante ritiene che le spese eleggibili al credito d'imposta nell'esercizio 2015, relative al "Progetto A", debbano essere assunte, in assenza di una diversa disposizione legislativa, al lordo del contributo comunitario con la precisazione che, al fine di tenere conto dell'incidenza del contributo ottenuto sui costi agevolabili, *"in ogni caso, la società istante prenderebbe a riferimento le 'sole' tipologie di costo ammesse al credito d'imposta"*.

Con riferimento, invece, al "Progetto B", l'istante ritiene, ai fini della determinazione del credito d'imposta, di dover escludere dalle spese eleggibili il costo "coperto" dal contributo comunitario e di dover includere quello non finanziato da tale contributo.

Infatti, qualora si includessero nel calcolo del credito d'imposta i costi "coperti" dal contributo comunitario, il beneficio finale sarebbe superiore al costo sostenuto.

La società ritiene, invece, che *"per la restante parte di costo del ricercatore addetto nel 2015 al 'Progetto B' non coperta dall'ente comunitario, possa accedere al credito di imposta"*.

Per quanto riguarda la valorizzazione dei costi ascrivibili al triennio di riferimento ai fini del calcolo della media, sulla base delle considerazioni sopra

espresse e “*per omogeneità tra periodo agevolabile e periodo del triennio 2012-2014*”, l’istante ritiene di dover assumere gli investimenti pregressi al lordo dei contributi comunitari ricevuti.

In merito all’imputazione temporale dei costi relativi al personale qualificato addetto al “Progetto A” e al “Progetto B”, la società ritiene di dover considerare i suddetti costi di competenza negli esercizi in cui il personale è stato impiegato nei progetti in relazione al tempo di effettivo impiego.

Quanto ai costi riferiti all’attività di ricerca commissionata ad Università nel 2014, a fronte del progetto ultimato nel 2015, posto che il contratto di commissione non ha previsto uno stato di avanzamento dei lavori, la società ritiene che gli stessi possano rilevare, ai sensi dell’articolo 109 del TUIR, nell’anno di ultimazione del progetto e per l’intero ammontare.

In proposito l’istante precisa che l’adozione di un diverso criterio, quale quello del pagamento, avrebbe invece l’effetto di diminuire l’importo del costo agevolabile e, inoltre, una parte dei costi pagati entro il 31 dicembre 2014 contribuirebbe ad innalzare la media di riferimento.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, nel precisare che, ai fini dell'applicazione del credito di imposta per l'attività di ricerca e sviluppo, devono sussistere tutti i presupposti e le condizioni previste dalla relativa normativa, primaria e di attuazione, si sottolinea che la verifica del possesso dei requisiti – tra cui l’effettivo sostenimento dei costi agevolabili per l'ammissione al beneficio – non è oggetto del presente interpello.

L’articolo 3, comma 1, citato in premessa riconosce a tutte le imprese che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo, “*a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso*

al 31 dicembre 2019”, un credito di imposta per investimenti in misura pari al 25 per cento “delle spese sostenute in eccedenza rispetto alla media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d’imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015”.

Con decreto del Ministro dell’economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dello Sviluppo Economico, del 27 maggio 2015 (di seguito, decreto attuativo), emanato ai sensi del comma 14 dell’articolo 3 del decreto legge n. 145 del 2013, sono state adottate le disposizioni applicative dell’agevolazione.

La scrivente, con la circolare n. 5/E del 16 marzo 2016, ha fornito chiarimenti in merito alla richiamata agevolazione.

Quanto al meccanismo concreto di determinazione del beneficio, in base al comma 1 dell’articolo 5 del decreto attuativo, il credito di imposta è riconosciuto a condizione che *“la spesa complessiva per investimenti in attività di ricerca e sviluppo effettuata in ciascun periodo d’imposta in relazione al quale si intende fruire dell’agevolazione ... ecceda la media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d’imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015”.*

Nei limiti della spesa incrementale complessiva, costituita dalla differenza positiva tra l’ammontare degli investimenti realizzati nel periodo di imposta per il quale si intende fruire dell’agevolazione e l’investimento medio relativo ai tre periodi d’imposta rilevanti per il confronto, il beneficio è calcolato applicando:

- l’aliquota del 25 per cento sull’incremento registrato dalla categoria di costi rappresentata dalle quote di ammortamento delle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio e dalle spese relative a competenze tecniche e private industriali;
- l’aliquota del 50 per cento sull’incremento registrato dalla categoria di costi rappresentata dalle spese per il personale altamente qualificato, impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo, e dalle spese relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi

equiparati, e con altre imprese, comprese le *start-up innovative*.

Per quanto riguarda la valorizzazione di detti costi, come espressamente chiarito nella circolare n. 5/E del 2016, gli stessi vanno assunti al lordo di altri contributi pubblici o agevolazioni ricevuti sui medesimi costi, attesa l'assenza di un divieto di cumulo dell'agevolazione in questione con altre misure di favore.

In ogni caso, l'importo risultante dal cumulo non può essere superiore ai costi sostenuti.

L'imputazione degli investimenti in ricerca e sviluppo ad uno dei periodi di imposta di vigenza dell'agevolazione e ai singoli periodi rilevanti per il calcolo della media avviene secondo le regole generali di competenza fiscale, previste dall'articolo 109 del TUIR. Il riferimento all'articolo 109 del TUIR è un criterio generale, applicabile a tutte le categorie di costo eleggibili, a prescindere dalla circostanza che il soggetto beneficiario applichi tale regola per la determinazione del proprio reddito imponibile ai fini delle imposte sul reddito.

Nel richiamato documento di prassi, viene altresì chiarito che, al fine di garantire l'omogeneità dei valori comparati, i criteri adottati per l'individuazione e il computo degli investimenti ammissibili all'agevolazione valgono anche per l'individuazione degli investimenti degli esercizi precedenti da assumere ai fini del raffronto.

Tanto premesso, con riferimento ai dubbi interpretativi rappresentati dall'istante, concernenti la corretta valorizzazione dei costi in presenza di contributi concessi per i medesimi costi, nonché la corretta imputazione temporale degli stessi, si rappresenta quanto segue.

Ai fini del calcolo dell'agevolazione, l'istante deve raggruppare tutti gli investimenti ammissibili per categorie assumendo, quale costo rilevante, il costo di competenza del periodo per il quale intende fruire del beneficio al lordo della parte di contributo ricevuto con riferimento al medesimo costo, anche nel caso in cui il contributo sia pari all'intero costo.

In ottemperanza al principio di omogeneità dei valori, i sopraindicati criteri (di valorizzazione dei costi al lordo del contributo e di competenza) valgono anche ai fini della individuazione dei costi rilevanti per il calcolo della media di raffronto.

Al riguardo, si evidenzia che l'incidenza dei contributi sui costi sostenuti non deve essere valutata in relazione a specifici progetti di ricerca – come ritenuto dall'istante - ma per singole categorie di costi ammissibili.

Nel caso rappresentato dall'istante, sarà pertanto necessario considerare - sia nel calcolo della media che nella determinazione degli investimenti eleggibili nel periodo per cui si intende fruire del beneficio - tutti i costi riferibili alle categorie agevolabili e sempre al lordo del contributo ricevuto.

Pertanto, anche i costi relativi al personale altamente qualificato finanziati al cento per cento dai contributi comunitari, come quelli relativi al “Progetto B”, devono essere assunti per intero nella base di calcolo del beneficio.

Soltanto a seguito di tale calcolo occorre verificare che il credito di imposta spettante, cumulato con i contributi ricevuti in relazione ai costi eleggibili presi a base di calcolo del beneficio, non risulti superiore ai medesimi costi ammissibili nel periodo di imposta per il quale si intende accedere all'agevolazione.

Per quanto riguarda i criteri di imputazione temporale dei costi, con particolare riferimento ai costi del personale altamente qualificato, richiamati nell'istanza d'interpello, la circolare 5/E del 2016 ha precisato che *“è eleggibile il costo aziendale di competenza dell'esercizio relativo ai rapporti di lavoro ed alle collaborazioni aventi i requisiti di cui alla lettera a) del comma 6 dell'articolo 3 del decreto-legge n. 145 del 2013, sostenuto “in rapporto all'effettivo impiego dei medesimi lavoratori nelle attività di ricerca e sviluppo”, adeguatamente documentato, ai sensi dell'articolo 7, comma 5), lettera a) del decreto attuativo”*.

Pertanto, rileva il costo aziendale di competenza, ai sensi dell'articolo 109 del TUIR, sostenuto per il personale altamente qualificato relativo all'effettivo impiego di tali lavoratori in attività di ricerca e sviluppo.

Inoltre, per quanto concerne la corretta imputazione dei costi relativi alla ricerca contrattuale, la citata circolare n. 5/E, ha chiarito che, trattandosi di ricerca “commissionata” a soggetti esterni, i relativi costi si considerano sostenuti alla data di ultimazione della prestazione ovvero, in caso di stati di avanzamento lavori, alla data di accettazione degli stessi da parte del committente.

Si ricorda che anche per i soggetti IAS, tenuto conto della finalità agevolativa della disciplina in esame e della procedura di fruizione della stessa, che non incide sulle ordinarie modalità di determinazione del reddito di impresa, non rilevano i diversi criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio del 19 luglio 2002.

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