

# Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 13/12/2006 n. 138

## Oggetto:

Istanza di Interpello -IRAP. - Articolo 11, comma 1, lett. a), del D. Lgs 15 dicembre 1997 n. 446. - Consorzio Nazionale Interuniversitario Alfa.

## Testo:

Il Consorzio Nazionale Interuniversitario Alfa, premesso di avere ad oggetto "la promozione ed il coordinamento di ricerche e di attivita' scientifiche ed applicative nel campo xx", riferisce di essere ente non commerciale.

L'interpellante fa, altresì, presente che nello svolgimento delle suddette attivita' "intende utilizzare personale dotato di competenze specialistiche e curriculum opportunamente caratterizzato" e precisa che detto personale potra' alternativamente essere:

1) "assunto alle dipendenze del Consorzio con contratto di lavoro a tempo determinato e/o indeterminato";

2) "distaccato da Enti pubblici e/o da soggetti privati sulla base di contratti onerosi per il distaccatario appositamente stipulati, a fronte dell'individuazione di temi di ricerca condivisi" e con previsione del "pagamento a carico del distaccatario dei meri costi sostenuti dal distaccante per stipendio, oneri riflessi, previdenziali, contributivi, TFR";

3) "titolare di borse di studio finalizzate all'esecuzione di specifici temi di ricerca, con valutazione dei risultati conseguiti e del percorso formativo realizzato";

4) "titolare di contratti di collaborazione a progetto con valutazione preventiva curriculare e consuntiva in relazione ai risultati conseguiti";

5) "titolare di contratti di collaborazione occasionali con individuazione di uno specifico, puntuale obiettivo, con valutazione preventiva curriculare e consuntiva in relazione al risultato conseguito".

Cio' premesso, il Consorzio chiede di sapere se, ai sensi dell'art. 11, comma 1, lett. a), del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, per "costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca e sviluppo" possano intendersi i costi "di tutto il personale come appositamente indicato ai punti da 1) a 5)".

## SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DALL'INTERPELLANTE

A parere dell'ente istante "devono ritenersi appartenenti alla generica categoria di personale addetto alle attivita' di ricerca" di cui all'art. 11, comma 1, lett. a), del D. Lgs. n. 446 del 1997 tutte le categorie di personale che il Consorzio intende utilizzare, atteso che la predetta norma non subordina la deducibilita' dei costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca e sviluppo "alla circostanza che il lavoratore operi sulla base di un particolare contratto di lavoro". L'interpellante richiama, a sostegno della propria tesi, la risoluzione n. 57/E del 4 maggio 2006.

## PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 11 del D. Lgs. n. 446 del 1997, recante disposizioni comuni per la determinazione del valore della produzione netta ai fini IRAP, prevede al comma 1, lett. a), che nella determinazione della base imponibile "sono ammessi in deduzione (...) per i soggetti di cui all'articolo 3, comma 1, lettere da a) ad e), i costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca e sviluppo, ivi compresi quelli per il predetto personale sostenuti da consorzi tra imprese costituiti per la realizzazione di programmi comuni di ricerca e sviluppo", a condizione che "l'attestazione di effettivita'

degli stessi sia rilasciata dal presidente del collegio sindacale ovvero, in mancanza, da un revisore dei conti o da un professionista iscritto negli albi dei revisori dei conti, dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali o dei consulenti del lavoro (...) ovvero dal responsabile del centro di assistenza fiscale".

Con circolare n. 13/E del 5 aprile 2005 e' stato chiarito che la disposizione agevolativa di cui al predetto art. 11, comma 1, lett. a), del citato D. Lgs. n. 446 del 1997, introdotta dal comma 347 dell'articolo 1 della legge 30 dicembre 2004, n. 311, trova applicazione "sia con riferimento ai costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca di base (intesa come l'insieme delle attivita' di studio, esperimenti, indagini e ricerche che non hanno una specifica finalita' ma rivestono una utilita' generica per l'impresa), sia con riferimento ai costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca applicata e sviluppo (nel qual caso invece le predette attivita' sono finalizzate alla realizzazione di uno specifico progetto)".

La risoluzione n. 57/E del 4 maggio 2006 ha inoltre chiarito che la ratio della disposizione in argomento e' di "agevolare il settore della ricerca (...) a prescindere dalla tipologia contrattuale adottata" e che, pertanto, la stessa norma "non subordina il riconoscimento dell'agevolazione alla circostanza che il lavoratore operi sulla base di un particolare contratto di lavoro".

Tale interpretazione, come precisato dalla medesima risoluzione n. 57/E, e' confermata anche dalle osservazioni contenute nella relazione tecnica alla legge Finanziaria per il 2005, secondo cui l'agevolazione ai fini IRAP di cui trattasi e' applicabile con riferimento ai ricercatori, al personale tecnico, nonche' a tutto il personale ausiliario addetto alla ricerca "prescindendo (...) dal dettaglio delle tipologie di contratti di lavoro".

La citata risoluzione n. 57/E ha dunque chiarito che la disposizione di cui all'art. 11, comma 1, lett. a), del D. Lgs. n. 446 del 1997, "trova applicazione anche per i costi relativi agli addetti alla ricerca e sviluppo che operano sulla base di rapporti di collaborazione" e che, pertanto, la deducibilita' ai fini IRAP dei predetti costi e' ammessa anche per le spese sostenute a fronte di "prestazioni rese dai lavoratori a progetto (...) nella misura in cui le stesse siano riferite alle competenze espletate da tali lavoratori nell'ambito della ricerca e sviluppo".

Con la circolare n. 13/E del 2005 gia' richiamata e' stato, altresì, evidenziato che, ai fini della deducibilita' dei costi per il personale addetto alla ricerca e sviluppo, deve sussistere l'apposita "attestazione di effettivita' dei costi sostenuti" prevista dall'art. 11, comma 1, lett. a), del D. Lgs. n. 446 del 1997 rilasciata dai soggetti individuati dal medesimo articolo.

Quanto sopra rappresentato, con riferimento ai quesiti prospettati con l'istanza di interpello in esame, si precisa quanto segue.

1) Costi relativi al personale assunto con contratto di lavoro a tempo determinato e/o indeterminato.

Alla luce della ricostruzione sopra operata, si ritiene che i costi sostenuti dal Consorzio istante per il personale assunto alle proprie dipendenze "con contratto di lavoro a tempo determinato e/o indeterminato" ed impiegato nel settore della ricerca e sviluppo, possano essere ammessi in deduzione dalla base imponibile ai fini IRAP, ai sensi dell'art. 11, comma 1, lett. a), del D. Lgs. n. 446 del 1997.

2) Costi relativi al personale distaccato da altri Enti pubblici e/o da soggetti privati sulla base di contratti onerosi per il distaccatario.

Riguardo al regime fiscale applicabile ai fini IRAP alla fattispecie del distacco di personale, l'art. 11, comma 2, del citato D. Lgs. n. 446 del 1997 prevede, con riferimento al soggetto distaccante, che "gli importi spettanti a titolo di recupero di oneri del personale distaccato presso terzi non concorrono alla formazione della base imponibile" e che "nei confronti del soggetto che impiega il personale distaccato, tali importi si considerano costi relativi al personale non ammessi in deduzione ovvero concorrenti alla formazione della base imponibile ai sensi dell'articolo 10, comma 1, e dell'articolo 10-bis, comma 1" del medesimo decreto legislativo.

La disciplina applicabile, in via generale, alla fattispecie del distacco dei lavoratori, recata dall'art. 11, comma 2, del D. Lgs. n. 446 del 1997, prevede, quindi, da un lato, l'esclusione dalla formazione della base imponibile del soggetto distaccante degli importi spettanti a titolo di rimborso degli oneri relativi al personale distaccato e, dall'altro, qualifica gli importi erogati dal soggetto distaccatario, relativi ai lavoratori distaccati, come "costi relativi al personale", prevedendone, in via generale, l'indeducibilita' ai fini IRAP.

In forza della disposizione agevolativa di cui all'art. 11, comma 1, lett. a), del D. Lgs. n. 446 del 1997, qualora i costi sostenuti dal distaccatario siano erogati a fronte delle prestazioni rese dal "personale addetto alla ricerca e sviluppo", gli stessi, in deroga alla loro generale ineducibilita', possono essere portati in deduzione dal soggetto distaccatario, costituendo, per quest'ultimo, oneri relativi al personale.

Da cio' consegue che il Consorzio puo' dedurre, ai fini della determinazione della base imponibile IRAP, anche i costi relativi al personale utilizzato nel settore della ricerca e sviluppo e distaccato da altri enti, avvalendosi della previsione agevolativa di cui all'art. 11, comma 1, lett. a), del D. Lgs. n. 446 del 1997.

3) Costi relativi al personale titolare di borse di studio finalizzate all'esecuzione di specifici temi di ricerca.

In ordine alla deducibilita' dei costi relativi al personale impiegato nel settore della ricerca e sviluppo mediante erogazione di borse di studio, si fa presente quanto segue.

L'art. 10, comma 1, del D. Lgs. n. 446 del 1997, nel disciplinare le modalita' di determinazione della base imponibile ai fini IRAP degli enti privati non commerciali di cui all'art. 3, comma 1, lett. e), del medesimo decreto legislativo, prevede, in via generale, che "sono in ogni caso escluse dalla base imponibile (...) le somme di cui alla lettera c)" dell'art. 50 (gia' art. 47), comma 1, del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, esenti dall'imposta sul reddito delle persone fisiche, "relative a borse di studio o assegni".

Con circolare n. 263/E del 12 novembre 1998 e' stato precisato, al paragrafo 2.18, che "tale esclusione (...) riguarda in particolare: (...) le borse di studio corrisposte dalle regioni a statuto ordinario, in base alla legge 2 dicembre 1991, n. 390, agli studenti universitari e quelle corrisposte dalle regioni a statuto speciale e dalle province autonome di Trento e Bolzano allo stesso titolo; (...) le borse di studio corrisposte dalle Universita' e dagli istituti di istruzione universitaria, in base alla legge 30 novembre 1989, n. 398, per la frequenza dei corsi di perfezionamento e delle scuole di specializzazione, per i corsi di dottorato di ricerca, per attivita' di ricerca post-dottorato e per i corsi di perfezionamento all'estero; (...) le borse di studio corrisposte ai sensi del D. Lgs. 8 agosto 1991, n. 257, per la frequenza delle scuole universitarie di specializzazione delle facolta' di medicina e chirurgia".

La medesima circolare ha inoltre chiarito che i redditi di cui all'art. 50 (gia' art. 47), comma 1, lett. c), del TUIR, "diversi dalle borse di studio sopra elencate devono essere considerati rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile IRAP dei soggetti che determinano il valore della produzione netta con il sistema "retributivo" (...)".

L'anzidetta disciplina, applicabile, in via generale, alle somme corrisposte a titolo di borse di studio o assegni, non e' tuttavia riferibile alle borse di studio specificamente destinate al settore della ricerca e sviluppo ai sensi del citato articolo 11, comma 1, lett. a), del D. Lgs. n. 446 del 1997, che non circoscrive l'agevolazione di cui trattasi a particolari tipologie di rapporti instaurati con l'ente erogante.

Da cio' consegue che le somme erogate a titolo di borse di studio finalizzate alle attivita' di ricerca e sviluppo possono essere dedotte ai fini IRAP, sempre che le stesse non siano escluse dalla determinazione della base imponibile in forza del citato art. 10, comma 1, del D. Lgs. n. 446 del 1997.

Nel caso di specie, atteso che l'ente interpellante intende avvalersi di personale titolare di borse di studio specificamente "finalizzate all'esecuzione di (...) temi di ricerca, con valutazione dei risultati

conseguiti e del percorso formativo realizzato", si ritiene che, laddove dette borse di studio non rientrino fra quelle escluse dalla base imponibile IRAP ai sensi dell'art. 10, comma 1, D. Lgs. n. 446 del 1997, il Consorzio potrà dedurre i relativi costi nella determinazione della base imponibile, in base all'art. 11, comma 1, lett. a), del medesimo decreto legislativo.

4) Costi relativi al personale titolare di contratti di collaborazione a progetto.

Relativamente ai costi che l'ente istante sostiene a fronte di contratti di collaborazione a progetto, si ritiene che gli stessi possano essere portati in deduzione ai fini della determinazione della base imponibile IRAP, considerato che alla luce dei chiarimenti forniti con la citata risoluzione n. 57/E del 2006 "l'agevolazione in commento trova applicazione anche per i costi relativi agli addetti alla ricerca e sviluppo che operano sulla base dei rapporti di collaborazione".

5) Costi relativi al personale titolare di contratti di collaborazione occasionali.

In base ai chiarimenti forniti con la richiamata risoluzione n. 57/E del 2006, si considerano altresì deducibili i costi derivanti dai contratti di collaborazione occasionali stipulati con personale addetto alla ricerca e sviluppo dal Consorzio interpellante e diretti alla realizzazione di uno specifico e puntuale obiettivo.

La risposta di cui al presente interpello, sollecitata con istanza presentata dalla Direzione Regionale...., viene resa dalla scrivente ai sensi dell'art. 4, comma 1, ultimo periodo, del decreto ministeriale 26 aprile 2001, n. 209.