

RISOLUZIONE N 55 / E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 19/07/2016

***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 Alfa (di seguito, anche, "istante" o "la società"), che svolge attività di “progettazione, sviluppo e costruzione di autoveicoli stradali e da competizione”, dichiara di avere avviato, nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, progetti di ricerca e sviluppo in relazione ai quali intende fruire 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 evidenzia che l'articolo 4, comma 1, lettera a) del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dello sviluppo economico, del 27 maggio 2015 specifica che nella categoria di spese per "personale altamente qualificato" impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo ammissibili sono ricompresi:

1) sia i costi per il personale dipendente dell'impresa, con esclusione del personale con mansioni amministrative, contabili e commerciali;

2) sia i costi per il personale in rapporto di collaborazione con la stessa, compresi gli esercenti arti e professioni, a condizione che svolga la propria attività presso le strutture dell'impresa beneficiaria.

Tanto premesso, l'interpellante chiede di conoscere se possono essere ricondotti alla categoria di spese per "personale altamente qualificato" i costi per personale sostenuti sulla base di un contratto di somministrazione, introdotto dal decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276, che ha sostituito il rapporto di lavoro interinale.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società istante ritiene che siano ammissibili all'agevolazione i costi sostenuti per il personale altamente qualificato impiegato con contratto di somministrazione, in quanto la *ratio* della norma istitutiva del credito d'imposta è quella di estendere il beneficio "rafforzato" a tutte le forme di lavoro mediante le quali il personale qualificato può svolgere attività di ricerca "alle dipendenze" dell'impresa.

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 non è oggetto del presente interpello.

L'articolo 3 citato in premessa, al comma 1, 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 ricerca e sviluppo in misura pari al 25 per cento o alternativamente, al comma 7, al 50 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".

La misura del credito è del 50 per cento per le spese relative al personale altamente qualificato e per quelle relative a contratti di ricerca c.d. "*extra muros*" (contratti con Università, enti di ricerca e altre imprese, comprese le *start-up innovative*).

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

Riguardo alla riconducibilità delle spese sostenute dall'istante, in relazione ad un contratto di somministrazione di lavoro tra quelle per personale altamente qualificato eleggibili al credito di imposta ricerca e sviluppo, si rappresenta quanto segue.

L'articolo 3, al comma 6, individua tra le categorie di costi ammissibili quelle per "personale altamente qualificato" impiegato nell'attività di ricerca e sviluppo.

L'articolo 4, comma 1, lettera *a*) del 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 - specifica che sono ricompresi nella citata categoria di spese per "personale altamente qualificato":

1) sia i costi per il personale dipendente dell'impresa, con esclusione del personale con mansioni amministrative, contabili e commerciali;

2) sia i costi per il personale in rapporto di collaborazione con la stessa, compresi gli esercenti arti e professioni, a condizione che svolga la propria attività presso le strutture dell'impresa beneficiaria.

Per quanto riguarda la prima categoria di costi, la circolare n. 5/E del 2016 precisa che il requisito richiesto *"ai fini dell'ammissibilità di tale categoria di spese è ... la presenza di un rapporto di lavoro da cui deriva un reddito di lavoro dipendente, ai sensi dell'articolo 49 del TUIR, o a questo assimilato, ai sensi del successivo articolo 50"*.

Per quanto riguarda, invece, il personale altamente qualificato "in rapporto di collaborazione", il *decreto attuativo* richiede che il collaboratore *"svolga la propria attività presso le strutture della medesima impresa"*.

Con riferimento a tale ultima previsione, con la circolare 5/E del 2016 è stato precisato che l'estensione dell'agevolabilità al 50 per cento dei costi per il personale altamente qualificato ai costi derivanti dalle collaborazioni, comprese quelle con i soggetti esercenti arti e professioni, trova fondamento nella volontà di estendere il beneficio "rafforzato" a tutte le forme di lavoro, mediante le quali il personale qualificato può svolgere attività di ricerca "alle dipendenze" dell'impresa. In tale ottica, è richiesto che il collaboratore presti la propria attività presso le "strutture" dell'impresa.

Quanto alla determinazione della misura agevolativa, l'articolo 4, comma 3 del decreto attuativo specifica che *"deve essere preso in considerazione il costo"*

effettivamente sostenuto dall'impresa per i lavoratori dipendenti o in rapporto di collaborazione in possesso dei titoli richiesti, ..., in rapporto all'effettivo impiego dei medesimi lavoratori nelle attività di ricerca e sviluppo”.

Ai fini della valorizzazione della categoria di spese il medesimo articolo chiarisce che, con riferimento al personale dipendente, per costo effettivamente sostenuto dall'impresa si intende l'importo costituito dalla retribuzione lorda prima delle imposte e dai contributi obbligatori, quali gli oneri previdenziali e i contributi assistenziali obbligatori per legge, in rapporto all'effettivo impiego dei lavoratori nelle attività di ricerca e sviluppo.

Nella fattispecie prospettata dall'interpellante, il dubbio interpretativo concerne la riconducibilità delle spese sostenute in relazione ad un contratto di somministrazione di lavoro relativo a personale altamente qualificato, fra le spese eleggibili al credito di imposta ricerca e sviluppo.

In merito, si fa presente che detta tipologia contrattuale è stata introdotta nel nostro ordinamento dal decreto legislativo n. 276 del 2003 ed oggi è disciplinata dagli articoli da 30 a 40 del decreto legislativo n. 81 del 2015 (di seguito anche decreto), entrato in vigore il 25 giugno 2015.

Ai sensi dell'articolo 30 del citato decreto, per contratto di somministrazione si intende *“il contratto, a tempo indeterminato o determinato, con il quale un'agenzia di somministrazione autorizzata, ai sensi del decreto legislativo n. 276 del 2003, mette a disposizione di un utilizzatore uno o più lavoratori suoi dipendenti, i quali, per tutta la durata della missione, svolgono la propria attività nell'interesse e sotto la direzione e il controllo dell'utilizzatore”.*

Il contratto di somministrazione si fonda su tre rapporti: il primo, avente natura di contratto di lavoro dipendente, tra l'agenzia di somministrazione e i lavoratori; il secondo consiste nel contratto di prestazione del servizio di somministrazione di lavoro, intercorrente tra l'impresa utilizzatrice e l'agenzia di somministrazione; il terzo, che ha natura fattuale, costituisce l'esecuzione delle

prestazioni dedotte negli altri due rapporti contrattuali e, in particolare nello svolgimento, da parte dei lavoratori, della propria attività nell'interesse, nonché sotto la direzione e il controllo dell'utilizzatore.

Dal citato schema contrattuale emerge che, per tutta la durata della somministrazione, i lavoratori svolgono la loro attività alle dipendenze dell'agenzia di somministrazione, ma nell'interesse e sotto la direzione ed il controllo dell'impresa utilizzatrice (articolo 30).

Al riguardo, l'articolo 33, comma 2 del decreto legislativo 81 del 2015 precisa che l'impresa utilizzatrice *"... assume l'obbligo di comunicare al somministratore il trattamento economico e normativo applicabile ai lavoratori suoi dipendenti che svolgono le medesime mansioni dei lavoratori da somministrare"*, in quanto, secondo quanto previsto dal comma 2 dell'articolo 35 *"Per tutta la durata della missione presso l'utilizzatore, i lavoratori del somministratore hanno diritto, a parità di mansioni svolte, a condizioni economiche e normative complessivamente non inferiori a quelle dei dipendenti di pari livello dell'utilizzatore"*.

Di conseguenza, l'agenzia di somministrazione addebita all'impresa utilizzatrice sia il costo del personale (*i.e.*, oneri retributivi e previdenziali), derivante dal rapporto di lavoro dipendente, sia la remunerazione del servizio reso con la *"messa a disposizione del dipendente"*.

In sostanza, il citato decreto legislativo n. 81 del 2015 attribuisce all'utilizzatore poteri e obblighi generalmente riconducibili alla figura del datore di lavoro (*i.e.*, il potere di dirigere e controllare la prestazione lavorativa e l'obbligo, non solo di rimborsare all'agenzia somministratrice gli oneri retributivi e previdenziali, ma anche quello, in caso di inadempimento di quest'ultima, di pagare direttamente al lavoratore il trattamento economico e di versare i relativi contributi previdenziali).

Dall'analisi del quadro normativo di riferimento e degli obblighi e diritti scaturenti dal contratto di somministrazione di lavoro, appare evidente che, se da un

punto di vista formale il contratto di lavoro dipendente è stipulato tra il lavoratore ed il somministratore, da un punto di vista sostanziale il “rapporto di lavoro”, che si instaura tra l'utilizzatore ed il lavoratore, assume caratteristiche analoghe a quello che si instaura tra datore di lavoro e lavoratore.

Questa ricostruzione logica sembra confortata dalla sentenza della Corte dei Conti, sezione regionale di controllo per l'Abruzzo, n. 19/2015/PAR sia con riferimento agli aspetti contabili sia a quelli fiscali del contratto di somministrazione lavoro.

Si afferma, infatti, nella citata sentenza che, dal punto di vista contabile, l'impresa utilizzatrice del personale, secondo la nuova versione del principio contabile n. 12 (Documento OIC n. 12 in vigore dall'agosto 2014) – che valorizza il principio della prevalenza della sostanza sulla forma di cui all'articolo 2423-*bis* codice civile – iscrive nella voce B.9 del conto economico “*costi per il personale*” tutti i costi sostenuti nel corso dell'esercizio per il personale dipendente, ivi incluso il lavoro interinale.

Inoltre, “*in questa direzione si muove anche il legislatore fiscale, il quale attribuisce natura diversa ai fini IVA ... alle singole determinanti che compongono il corrispettivo pagato dell'utilizzatore all'impresa somministratrice*”.

In particolare, “*l'articolo 26-bis del decreto legislativo n. 196/1997 esclude dalla relativa base imponibile i rimborsi degli oneri retributivi e previdenziali che il soggetto utilizzatore di prestatori di lavoro temporaneo è tenuto a corrispondere all'impresa fornitrice degli stessi; in questo modo viene riconosciuta la differente natura giuridica, ai fini fiscali, della componente legata al rimborso dei costi del personale e di quella relativa alla remunerazione dell'impresa fornitrice; solo quest'ultima, infatti, costituisce una prestazione di servizi e, in quanto tale, va assoggettata ad IVA*”.

Dalle argomentazioni sin qui svolte emerge che, sotto il profilo sostanziale, i lavoratori per i quali è stato stipulato il contratto di somministrazione di lavoro

possono di fatto considerarsi, nel corso della durata di tale contratto, dipendenti dell'impresa utilizzatrice.

Conseguentemente, i costi sostenuti dalla società istante nella veste di utilizzatrice/datore di lavoro effettivo possono considerarsi, per la parte rimasta a carico dell'utilizzatrice ed esclusi i costi del contratto commerciale tra somministratore ed utilizzatore, rientranti tra quelli per personale altamente qualificato, eleggibili al credito di imposta, di cui all'articolo, 4, comma 1, lettera a) del decreto attuativo, nella misura in cui detti lavoratori partecipano effettivamente all'attività di ricerca e sviluppo sotto la direzione ed il controllo dell'utilizzatore ed in presenza di tutti gli ulteriori requisiti richiesti dalla norma primaria e di attuazione.

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