

Risposta n. 485

OGGETTO: Articolo 3 del decreto legge 23 dicembre 2013, n. 145, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2014, n. 9 e da ultimo modificato dall'articolo 1, commi 70 e 71 della legge 30 dicembre 2018, n. 145. Credito di imposta ricerca e sviluppo.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

La società "ALFA" (di seguito "società" o "istante") dichiara di esercitare attività di ... (codice Ateco ...) e di aver realizzato, nel periodo d'imposta 2018, attività di ricerca e sviluppo per la quale intende fruire del credito d'imposta disciplinato dall'articolo 3 del decreto legge 23 dicembre 2013, n. 145, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2014, n. 9 e da ultimo modificato dall'articolo 1, commi 70 e 71 della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (di seguito, articolo 3).

L'istante premette che oggetto del presente interpello non è la riconducibilità delle menzionate attività di ricerca e sviluppo tra quelle agevolabili ai sensi dell'articolo 3, bensì l'inclusione degli oneri relativi ad un contratto dallo stesso definito di "distacco" di un'unità di personale da parte di una società consociata nelle tipologie di costo ammissibili ai sensi del richiamato articolo 3.

In particolare, la società fa presente che alla suddetta attività di ricerca ha

partecipato anche il dottor TIZIO in qualità di dipendente distaccato dalla società consociata "BETA" (di seguito "distaccante").

In virtù dell'asserito contratto di "distacco", allegato all'istanza, il dipendente ha svolto, nel periodo dal 14 maggio 2018 al 15 ottobre 2018, la propria attività di tipo tecnico quale responsabile dei servizi nell'area agronomica, sotto il diretto controllo e direzione dell'impresa distaccataria (l'istante).

Inoltre, l'accordo prevede che le prestazioni del suddetto dipendente verranno addebitate alla società beneficiaria dalla società distaccante *"al puro costo orario previsto dal vigente C.C.N.L. per i Lavoratori Dipendenti delle Cooperative e Consorzi Agricoli con aggiunta della contribuzione di Legge"*.

Con documentazione integrativa l'istante ha fornito ulteriori chiarimenti in relazione al quesito oggetto di interpello.

In particolare, la società fa presente di essere una *"cooperativa agricola di ... nata e costituita da tre cooperative ...; BETA, GAMMA E DELTA quali hanno come associati solo aziende agricole che producono e conferiscono ..."*.

L'istante rappresenta inoltre che *"in questi anni si è dotato di personale tecnico specializzato, direttamente assunto e per alcune altre attività, di personale distaccato e liberi professionisti con alta specializzazione. Le tre cooperative in passato hanno svolto attività di ricerca affrontando tematiche diverse secondo le richieste dei propri associati"*.

L'istante afferma di aver richiesto il "distacco" del dottor TIZIO presso la propria cooperativa in quanto *"Il dott. TIZIO, dipendente e responsabile agronomico del BETA da oltre 20 anni, ha svolto attività di ricerca nel campo del miglioramento genetico sul ... e nella ricerca di sistemi di coltivazione meno impattanti con l'ambiente"*.

Da qui, ad avviso dell'istante emergerebbe *"il motivo dell'interesse di BETA nel collaborare con ALFA (mediante il distacco del proprio dipendente TIZIO) ai fini di una piena e funzionale attività di ricerca e sviluppo di ALFA"*.

Infine, l'istante afferma che la media delle spese per ricerca e sviluppo sostenute nel periodo 01/01/2013-30/06/2015 (esercizi 01/01/2013-31/12/2013; 01/01/2014-30/09/2014; 01/10/2014-30/09/2015) è pari a zero. In ultimo, sempre in sede di presentazione dell'integrazione documentale, l'istante ha dichiarato *"l'assenza di obblighi di alcun tipo o sotto qualsiasi forma, che determinerebbero la traslazione dell'effettivo costo del personale impiegato nello svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo dal distaccatario al soggetto distaccante"*.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società istante ritiene che il costo sostenuto per il personale tecnico "distaccato" addetto alle attività di ricerca e sviluppo possa rientrare nel novero di quelli agevolabili in quanto la normativa che disciplina il credito d'imposta in argomento rappresenta un incentivo automatico teso ad agevolare in via generale le attività di ricerca e sviluppo svolte dalle imprese ed i relativi costi sostenuti. Secondo l'istante, la relazione illustrativa alla legge 11 dicembre 2016, n. 232 che, a decorrere dal periodo d'imposta 2017, ha apportato rilevanti modifiche alla tipologia di spese agevolabili per il personale, ha precisato che la modifica è stata introdotta *"al fine di prevedere in via normativa l'ammissibilità al credito di imposta delle spese relative a tutto il personale impiegato in attività di ricerca e sviluppo sia altamente qualificato sia tecnico"*.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si rappresenta che non sono oggetto della presente risposta, rimanendo in merito impregiudicato ogni potere di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria:

·l'ammissibilità dell'attività di ricerca e sviluppo effettuata ai sensi dell'articolo 3,

che non ha formato oggetto di richiesta in sede di istanza;

·la corretta qualificazione, ai fini civilistici, del contratto in base al quale il dott. TIZIO ha prestato i suoi servizi alla società istante;

·la circostanza per cui il dott. TIZIO non risulti inserito nella società istante al solo o prevalente fine di far utilizzare anche alla medesima società una eventuale tecnologia o conoscenza già disponibile nell'ambito del gruppo.

Sempre preliminarmente, in relazione alle informazioni contenute nella documentazione integrativa presentata e relative alla media di riferimento delle spese di ricerca e sviluppo, si precisa quanto segue.

Con la circolare 10/E del 16 maggio 2018, con riferimento al credito di imposta in argomento, è stato precisato che, nell'ambito di operazioni effettuate all'interno di un gruppo o tra parti correlate, in presenza di locazione/cessione di azienda, ai fini del calcolo della media di riferimento, sono applicabili per analogia le regole stabilite in caso di conferimento.

In sostanza, analogamente a quanto accade in presenza di un'operazione di conferimento, la locazione/cessione del ramo d'azienda, quando effettuata all'interno di un gruppo o tra parti correlate, dal punto di vista sostanziale non modifica la destinazione del complesso trasferito all'attività del medesimo soggetto economico, in quanto l'esercizio dell'attività di impresa relativa al complesso aziendale (o al ramo) ceduto viene imputato a una entità diversa sotto il profilo giuridico, ma non sotto quello economico.

La società istante, a detta della medesima, è "*...nata e costituita da tre cooperative agricole ...BETA, GAMMA e DELTA...*", inoltre, risulta che nell'anno 2016 la medesima società ha stipulato due contratti di locazione di azienda in qualità di avente causa nei confronti delle controparti danti causa (codice Ateco ...):

- "BETA società cooperativa agricola" (CF);
- DELTA società cooperativa agricola (CF...).

Nel caso *de quo*, trattandosi di una situazione di "continuità" dell'attività

esercitata (codice Ateco ...) e di sostanziale "unicità" del soggetto economico a cui riferire gli investimenti in ricerca e sviluppo, il calcolo del beneficio deve aver riguardo alla media storica di riferimento, formatasi nel triennio 2012-2014 in capo anche ai soggetti locatori.

Tutto ciò premesso, in relazione al quesito oggetto d'interpello, si rappresenta quanto segue.

Il comma 1 dell'articolo 3, nella versione attualmente vigente, efficace dal 1° gennaio 2019, prevede un credito d'imposta per 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 2020"* 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"*.

In particolare, con riferimento al costo per il personale, l'articolo 3, nella formulazione in vigore dal 1° gennaio 2017, al comma 6, definiva ammissibili al credito d'imposta le spese relative al *"personale impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo di cui al comma 4"*.

Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dello sviluppo economico, del 27 maggio 2015 sono state adottate le disposizioni applicative dell'agevolazione (di seguito, *decreto attuativo*).

Le circolari n. 5/E del 16 marzo 2016, n. 13/E del 27 aprile 2017, n. 10/E del 16 maggio 2018 e n. 8/E del 10 aprile 2019 hanno, *ratione temporis*, fornito chiarimenti in merito al menzionato credito di imposta.

Con riferimento al quesito in concreto posto nell'istanza d'interpello, avente ad oggetto la riconducibilità tra i costi agevolabili dei costi sostenuti dall'istante per remunerare un'unità di personale tecnico impiegata in attività di ricerca e sviluppo, dal 14 maggio 2018 al 15 ottobre 2018, in virtù di un contratto definito dall'istante come di "distacco" dalla "società consociata BETA", si rappresenta quanto segue.

Come si evince dal contratto, la società che utilizza l'unità di personale rifonde alla società dante causa del contratto i costi sostenuti per la predetta unità di personale, a fronte della prestazione lavorativa svolta sotto il proprio controllo e direzione.

Nel rapporto che si viene a creare, il potere direttivo e di controllo, sono attribuiti all'utilizzatore dell'unità di personale beneficiario della prestazione.

Alla luce dei predetti elementi, il lavoratore può perciò considerarsi, nel corso della durata del predetto contratto (dal 14 maggio 2018 al 15 ottobre 2018) sostanzialmente alle dipendenze dell'impresa utilizzatrice.

Pertanto, tutto ciò premesso e rappresentato, si ritiene che il costo del personale sostenuto dalla società istante possa rientrare tra i costi agevolabili, nella misura in cui detto lavoratore partecipi effettivamente all'attività di ricerca e sviluppo sotto la direzione e il controllo dell'utilizzatore e in presenza di tutti gli ulteriori requisiti delle disposizioni normative primarie e delle disposizioni di attuazione.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)