



Direzione Centrale Normativa

OGGETTO: Interpello art. 11, legge 27 luglio 2000, n. 212.

***Credito di imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo -
Articolo 3, del decreto legge 23 dicembre 2013, n. 145***

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

QUESITO

La società cooperativa ALFA aderisce all'associazione BETA, senza fini di lucro, che ha come fine istituzionale la rappresentanza, l'assistenza, la tutela e la vigilanza del movimento cooperativo.

Nell'ambito delle suddette finalità generali, l'associazione BETA promuove e gestisce, per conto delle proprie singole associate, attività di informazione, di

scambio, di servizio, di coordinamento politico organizzativo, di diffusione della coscienza cooperativa, di formazione tecnica e professionale dei cooperatori.

Nell'anno 2014, l'associazione BETA ha commissionato, all'ente di ricerca GAMMA, l'esecuzione di alcuni progetti di ricerca attinenti il campo di attività di alcune delle proprie cooperative associate.

L'associazione BETA, nelle premesse del contratto di ricerca, stipulato con il predetto ente di ricerca GAMMA, "dichiara che i progetti di ricerca sono stati commissionati nell'interesse delle proprie associate" che, quindi, non intende utilizzare direttamente i risultati dell'attività di ricerca medesima, né intende disporre degli stessi a favore di terzi, riservandosi, sin da subito, la facoltà di nominare, con gli effetti di cui all'art. 1401 c.c. ed avvalendosi della procedura descritta all'articolo 3, la cooperativa - scelta tra le proprie associate - che subentrerà, con efficacia *ex tunc*, in tutti i diritti e gli obblighi derivanti dal contratto.

Pertanto, i risultati dei singoli progetti di ricerca verranno acquisiti, a titolo originario dalla cooperativa "nominata", senza che tra quest'ultima e l'associazione BETA si verifichi alcun fenomeno traslativo.

Il quarto comma dell'articolo 3 del contratto di ricerca prevede che "*per ogni progetto di ricerca, la dichiarazione di nomina della società cooperativa dovrà avvenire prima della consegna del progetto ed avrà efficacia*", nei "*riguardi dell'ente di ricerca GAMMA, solo dopo che quest'ultima ne riceverà comunicazione scritta*".

Nel caso di specie, i progetti di ricerca commissionati dall'associazione BETA, in cui ALFA è subentrata, sono il progetto "A" e il progetto "B".

In particolare, l'articolo 3 del contratto di ricerca stabilisce che: "*(...) Tale contratto viene infatti stipulato dall'Associazione BETA come ente di riferimento e coordinamento delle singole cooperative associate che saranno le sole beneficiarie delle risultanze progettuali. A tal fine, per ogni progetto di ricerca, l'Associazione committente si riserva di nominare la società cooperativa, scelta fra le proprie*

associate, che - con gli effetti di cui all'art. 1401 c.c. - le subentrerà, con efficacia retroattiva, in tutti gli obblighi e diritti derivanti dal presente contratto, limitatamente al singolo progetto di ricerca per il quale avverrà la dichiarazione di nomina (...)".

Nel caso di specie, la designazione della società ALFA quale beneficiaria dei citati progetti "A" e "B" è stata effettuata, nell'anno 2015, dall'associazione BETA con dichiarazioni di nomina ex art. 1401 c.c.

Per quanto riguarda l'aspetto finanziario relativo a tali progetti, ALFA evidenzia che - al momento della designazione della società cooperativa destinataria finale dei progetti di ricerca - l'associazione BETA non aveva pagato nessun acconto e, che, quindi, il pagamento dell'intero prezzo sarà eseguito integralmente da parte di ALFA per l'importo di euro XXX, per il progetto "A", e per l'importo di euro XXX per il progetto "B", così come riportato anche nella suddetta dichiarazione di nomina.

ALFA evidenzia, inoltre, che il contratto di ricerca non prevede stati di avanzamento lavori, atteso che - come dichiarato all'articolo 7 del medesimo contratto - "*(...) Al presente contratto non si applica l'art. 1666 c.c. (...) in quanto la committente è interessata esclusivamente alla realizzazione del risultato finale dell'attività di ricerca, non rivestendo, per la medesima, alcuna utilità concreta le fasi intermedie del singolo progetto di ricerca"*.

In relazione ai suddetti progetti di ricerca, ALFA - ritenendo che gli stessi rientrino in una delle attività di ricerca ammissibile a norma dell'articolo 3, comma 4, del decreto legge n. 145 del 2013 e dell'articolo 2 del DM 27 maggio 2015 - chiede di conoscere se gli stessi possano usufruire, in quanto commissionati ad un ente di ricerca, del credito d'imposta nella misura del 50% dei costi sostenuti per la loro realizzazione, come previsto dalla lett. c) del DM 27 maggio 2015.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

ALFA ritiene ammissibili al credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo (articolo 3 del decreto legge n. 145 del 2013) le spese sostenute per la realizzazione dei progetti di ricerca commissionati all'ente di ricerca GAMMA.

Al riguardo, ALFA rappresenta che *"si tratta ... di una spesa eleggibile al credito d'imposta in quanto rientrante nella categoria di cui alla lettera c) dell'art. 4 del DM"*, poiché la ricerca è stata effettuata da un ente di ricerca.

Inoltre, ALFA ritiene che a tale conclusione non ostino le modalità contrattuali scelte per commissionare l'attività di ricerca, poiché, con la dichiarazione di nomina ex art. 1401 c.c., ALFA è subentrata sin dall'inizio all'Associazione BETA nel contratto di ricerca in relazione al quale ha sostenuto i costi dell'attività di ricerca.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 3 (di seguito "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, della legge 23 dicembre 2014 n. 190, 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 incorso 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 del 27 maggio 2015, sono state adottate le disposizioni applicative dell'agevolazione (di seguito "decreto attuativo").

L'articolo 3, al comma 4, e l'articolo 2 del decreto attuativo individuano e definiscono le attività di ricerca e sviluppo eleggibili.

L'articolo 3, al comma 6, individua, altresì, le categorie di costi ammissibili, connessi allo svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo eleggibili, tra cui, in particolare, alla lettera c) sono previste le spese relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese, comprese le *start-up innovative* di cui all'articolo 25 del decreto-legge 18 ottobre 2012, n. 179, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2012, n. 221 (c.d. ricerca *extra-muros*). In senso conforme dispone anche l'articolo 4, comma 1, lett. c), del decreto attuativo.

In relazione alle predette spese, il comma 7 dell'articolo 3 prevede che il credito di imposta spetta nella misura del 50 per cento della spesa incrementale.

Per completezza di informazione, si rappresenta che la legge di bilancio 2017 (articolo 1, commi 15 e 16, della legge 11 dicembre 2016, n. 232) ha prorogato di un anno il periodo di tempo nel quale possono essere effettuati gli investimenti ammissibili (i.e., fino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2020) e ha potenziato il beneficio prevedendo, *inter alia*, con decorrenza dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016:

- l'applicazione di un'aliquota unica del credito di imposta, pari al 50 per cento, a prescindere dalla tipologia di investimenti effettuati;

- l'ammissibilità delle spese relative a tutto il "personale impiegato nell'attività di ricerca e sviluppo" non essendo più richiesto il requisito di specializzazione di cui al comma 6 lettera a) dell'articolo 3, secondo il quale detto personale doveva essere "altamente qualificato";

- l'incremento a 20 milioni di euro (dagli originari 5 milioni di euro) dell'importo massimo annuale del credito di imposta spettante a ciascun beneficiario.

Con riferimento alla fattispecie oggetto del presente interpello, il Ministero dello Sviluppo Economico, su richiesta della scrivente, ha chiarito che *"se il progetto di ricerca è conforme all'art. 3 del D.L. n. 145/2013" ALFA può "usufruire del credito di imposta nella misura del 50%, come previsto dall'art. 3, comma 7, e dall'art. 5, comma 3, del D.M. 27.05.2015"*, a tal fine non rilevano le modalità contrattuali scelte dall'istante per commissionare l'attività di ricerca oggetto del presente interpello.

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)