

---

## Ricerca e sviluppo: valgono anche i contratti di somministrazione di lavoro

---

di [Federico Gavioli](#)

Pubblicato il 4 Agosto 2016

il Fisco, con riferimento al credito d'imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo, dà il via libera all'inserimento delle spese sostenute per i contratti di somministrazione di lavoro relativi a personale altamente qualificato

Con la risposta a un'istanza d'interpello, veicolato nella risoluzione n. 55/E del 19 luglio 2016, l'Agenzia delle Entrate, con riferimento al credito d'imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo, dà il via libera anche alle spese sostenute per i contratti di somministrazione di lavoro relativi a personale altamente qualificato.

### Le modifiche introdotte dalla legge di Stabilità 2015: cenni

I commi 35 e 36, dell'articolo 1, della legge 190/2014 (legge di Stabilità 2015) modificano la disciplina del credito di imposta a favore delle imprese che investono in attività di ricerca e sviluppo. Le principali modifiche riguardano:

- l'aliquota dell'agevolazione è ridotta dal 50% al 25% - l'aliquota resta al 50% per le spese relative al personale altamente qualificato impiegato in attività di ricerca e sviluppo e per i contratti di ricerca con università ed enti di ricerca e start-up innovative;
- l'importo massimo per impresa è aumentato da 2,5 milioni a 5 milioni di euro per impresa;
- la soglia minima di investimenti agevolabili è ridotta da 50mila a 30mila euro;

- per poter beneficiare del credito d'imposta, gli investimenti devono essere effettuati dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 fino a quello in corso al 31 dicembre 2019;
- non è previsto un limite di fatturato delle imprese;
- non sono contemplate le spese relative alla creazione di nuovi brevetti;
- per la fruizione del credito d'imposta non si applica il generale limite annuale di 250.000 euro;
- è eliminata la procedura di istanza telematica per usufruire del credito d'imposta;
- è eliminato il riferimento al limite massimo di stanziamento di euro 600 milioni per il triennio 2014-2016;
- la copertura non si avvale dei fondi strutturali comunitari ma è prevista dall'abrogazione delle agevolazioni per i vigenti crediti d'imposta per i lavoratori altamente qualificati e per la concessione di un credito d'imposta per la ricerca e lo sviluppo con particolare riferimento alle piccole e medie imprese, che sono conseguentemente assorbiti dal credito d'imposta in esame.

Il comma 35, dell'articolo 1, della legge di Stabilità 2015 , in particolare, sostituisce l'articolo 3 del decreto-legge n. 145 del 2013.

I commi 1 - 3 del nuovo articolo 3 riconoscono, per gli anni 2015-2019, a tutte le imprese (senza limiti di fatturato) che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo un credito d'imposta pari al 25% delle spese incrementalmente sostenute rispetto alla media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015.

Destinatari dell'agevolazione sono tutte le imprese indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano e dal regime contabile adottato. Non è stata riprodotta la disposizione che includeva tra i destinatari anche i consorzi e le reti di impresa che effettuano le attività di ricerca, sviluppo e innovazione.

Per le imprese in attività da meno di tre periodi di imposta, la media degli investimenti in attività di ricerca e sviluppo da considerare per il calcolo della spesa incrementale è quella risultante dagli investimenti realizzati nel periodo decorrente dalla costituzione delle stesse .

Il credito d'imposta spetta fino a un importo massimo annuale di euro 5 milioni per ciascun beneficiario, a condizione che siano sostenute spese per attività di ricerca e sviluppo almeno pari a euro 30 mila (la norma precedente specificava: “*in ciascuno dei periodi d'imposta*”).

## Il quesito

Una società avvalendosi dell'istituto dell'interpello faceva presente di svolgere attività di “progettazione, sviluppo e costruzione di autoveicoli stradali e da competizione”, e dichiarava 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. La società evidenziava 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.

La società chiedeva di conoscere se potevano 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.

## La risposta delle Entrate

I tecnici delle Entrate evidenziano che l'articolo 3, della suindicata legge, 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% o alternativamente, e al comma 7, al 50% "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 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 circolare n. 5/E del 16 marzo 2016 dell'Agenzia delle Entrate, ha fornito chiarimenti in merito alla richiamata agevolazione. Riguardo alla riconducibilità delle spese sostenute dalla società, in relazione ad un contratto di somministrazione di lavoro tra quelle per personale altamente qualificato eleggibili al credito di imposta ricerca e sviluppo, la risoluzione delle Entrate chiarisce 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, 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 l’Agenzia delle Entrate ha precisato che l’estensione dell’agevolabilità al 50% 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.

Nel caso prospettato dalla società istante 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, tecnici delle Entrate fanno 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, 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 D.Lgs. 81/2015 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, 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 (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).

Per l'Amministrazione occorre, dunque, concludere che "i costi sostenuti dall'impresa utilizzatrice del lavoro in somministrazione possono considerarsi, per la parte rimasta a carico dell'utilizzatrice stessa ed esclusi i costi del contratto commerciale tra somministratore ed utilizzatore, rientranti tra quelli per personale altamente qualificato, eleggibili al credito di imposta per investimenti in attività di R & S, 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".

A supporto della propria conclusione, la stessa Agenzia richiama nella risoluzione in commento, anche il profilo contabile e fiscale previsto per tale tipologia di costi (messi in evidenza nella sentenza della Corte dei Conti, sezione regionale di controllo per l'Abruzzo, n. 19/2015). Così, ad esempio, l'Amministrazione fa presente come, sotto il profilo contabile, l'impresa utilizzatrice del personale, secondo la nuova versione dell'OIC n. 12 (il quale valorizza il principio della prevalenza della sostanza sulla forma di cui all'articolo 2423-bis codice civile) deve iscrivere nella voce B.9 del conto economico "costi per il personale" tutti i costi sostenuti nel corso dell'esercizio per il personale dipendente, incluso il lavoro interinale.

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.

4 agosto 2016

Federico Gavioli