

PROFILI CIVILISTICI E FISCALI DEL
CONTRIBUTO
EX ART. 14 COMMA 1 LETTERA C DEL D.LGS.
297/99 – D.M. 593/00

R&S

ASSOCIAZIONE RICERCA E SVILUPPO

PROF. PIERO BELLANDI – NOVEMBRE 2001

N.B. E' vietata la riproduzione del contenuto della presente guida se non per l'uso riservato di ciascun associato.

PROFILI CIVILISTICI E FISCALI DEL CONTRIBUTO
EX ART. 14 COMMA 1 LETTERA C DEL D.LGS. 297/99

Quadro di riferimento normativo 1

D.Lgs. 297/99

Art.2 D.Lgs.297/99 – Sono soggetti ammissibili....:

- a) Le imprese che esercitano attività di cui all'art.2195 C.C. ai numeri 1) e 3);
- b) Le imprese artigiane di produzione di cui alla Legge 8 agosto 1985, n.443;
- c) I centri di ricerca con personalità giuridica autonoma promossi dai soggetti di cui alle lettere a) e b);
- d) Società, consorzi e società consortili comunque costituite, con partecipazione in ogni caso superiore al 50% ovvero al 30% se hanno sede in aree depresse, da imprese e centri di ricerca di cui alle lettere a), b) e c), nonché eventualmente da altri soggetti tra: Università, enti di ricerca, ENEA, ASI, società di assicurazione , banche iscritte nell'elenco generale di cui all'art.13 del TU Bancario, intermediari iscritti nell'elenco generale di cui all'art.106 del TU bancario, fondi mobiliari chiusi istituiti con legge 14/8/93, n.344, società finanziarie per l'innovazione e lo sviluppo istituite con l'art.2 del D.Lgs.24/2/98, n.58, intermediari finanziari iscritti all'albo di cui all'art.107 del TU bancario;

- e) Società di recente costituzione ovvero costituite per le attività di ricerca industriale, sviluppo precompetitivo, diffusione delle tecnologie fino all'avvio e comunque finalizzate a nuove iniziative economiche ad alto contenuto tecnologico, per l'utilizzazione industriale dei risultati della ricerca da parte dei soggetti assimilati in fase d'avvio, su progetto o programma presentato anche da coloro che si impegnano a costituire o a concorrere alla nuova società;

Sono attività finanziabili:

Art.3 D.Lgs.297/99

- a) *omissis*
- b) *omissis*
- c) *omissis*
- d) interventi di sostegno ad infrastrutture, strutture e servizi per la ricerca esterni pubblici e privati.....e per la diffusione delle tecnologie:
- 1) l'affidamento da parte di soggetti industriali e assimilati a laboratori di ricerca esterni pubblici e privati, dei quali sia accertata la qualificazione e l'idoneità, di studi e ricerche sui processi produttivi, di attività applicative dei risultati della ricerca, di formazione del personale tecnico per l'utilizzazione di nuove tecnologie, di prove e test sperimentali.
- 2) *omissis*

Quadro di riferimento normativo 2

Il D.M.593 del 08/08/2000

Il D.Lgs.297/99 trova applicazione attraverso le modalità operative previste dal D.M.593 del 08/08/2000 che all'art.14...

Art. 14, c.1, L.c - Dal 1 marzo al 30 settembre di ogni anno, i soggetti di cui all'art.5, c.1 e 2, possono inoltrare al MURST, secondo lo schema ufficiale da questi predisposto, una domanda per l'ottenimento di agevolazioni per:

lett.a *omissis*

lett.b *omissis*

lett.c l'attribuzione di specifiche commesse o contratti per la realizzazione delle attività di cui all'art.2.

Comma 6 - I contratti di ricerca, *omissis*, possono riguardare la realizzazione di attività di ricerca industriale, nonché studi e ricerche sui processi produttivi, attività applicative dei risultati delle ricerche, formazione del personale tecnico per l'utilizzazione di nuove tecnologie, di prove e test sperimentali.

Comma 3 – L'agevolazione è concessa secondo le seguenti forme e misure:

a. *omissis*

b. 50% nella forma del credito di imposta, dell'importo dei contratti di ricerca, fino ad un massimo di 400 milioni di Lire all'anno per ogni soggetto beneficiario e comunque nel rispetto dei limiti previsti dalla vigente disciplina comunitaria sugli aiuti di Stato alla ricerca.

c. Omissis

Comma 7 - Per tali contratti, i soggetti ammissibili ... possono richiedere, in alternativa all'agevolazione di cui ai commi 2 e 3, l'erogazione, a valere sulle risorse del FAR, di un contributo nella spesa nella stessa misura indicata alla lettera b) del comma 3.

Comma 2- Per le modalità di selezione delle domande, di concessione delle agevolazioni, di verifica e controllo dell'utilizzazione delle agevolazioni medesime si applicano le disposizioni di cui al decreto n.275 del 22 luglio 1998 del Ministero delle Finanze di concerto con il Ministero dell'Università e della Ricerca Scientifica e Tecnologica e con il Ministero del Tesoro, Bilancio e Programmazione Economica,...

Fonti normative fiscali

Decreto del Ministero delle Finanze 22/07/98 recante la disciplina delle agevolazioni alla ricerca scientifica di cui all'art. 5 della L.

27/12/1997, n. 449

Art. 6 – comma 2: Il credito di imposta, che non concorre alla formazione del reddito imponibile, *omissis*;

D.P.R. 22/12/1986 n. 917 (T.U.I.R.)

Art. 74 – comma 1. Le spese relative a studi e ricerche sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute ovvero in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma

non oltre il quarto... *omissis*... Per i contributi corrisposti a norma di legge dallo Stato o da altri enti pubblici a fronte di tali costi si applica il comma 3 dell'articolo 55.

Art. 55 – comma 3. Sono inoltre considerati sopravvenienze attive:

a) *omissis*;

b) i proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo o di liberalità, esclusi i contributi di cui alle lettere e) ed f) del comma 1 dell'art. 53 (contributi in conto esercizio) e quelli per l'acquisto di beni ammortizzabili

Tali proventi concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui sono stati incassati o in quote costanti nell'esercizio in cui sono stati incassati e nei successivi ma non oltre il quarto

Principali riferimenti civilistici e contabili in merito agli studi e alle ricerche

Art.2426 Cod.Civ. -Criteri di valutazione-

pt. 5) I costi di impianto e di ampliamento, i costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità aventi utilità pluriennale possono essere iscritti nell'attivo con il consenso del collegio sindacale e devono essere ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni. Fino a che l'ammortamento non è completato possono essere distribuiti dividendi solo se residuano riserve disponibili sufficienti a coprire l'ammontare dei costi non ammortizzati;

...

Art.2428 Cod. Civ. – Relazione sulla Gestione -

.....

Dalla relazione devono in ogni caso risultare:

1) le attività di ricerca e sviluppo

2) *omissis*

.....

Principi Contabili Internazionali

Principio contabile internazionale n.9:

Ambito di applicazione:

1) *omissis*

2) *omissis*

3) *omissis*

4) Attività di ricerca e sviluppo su commissione per conto terzi:

Un'impresa può compiere attività di ricerca e sviluppo per conto di un'altra impresa. Quando il contenuto dell'accordo è tale che i rischi e i benefici connessi alle attività di ricerca e sviluppo vengono, o verranno, trasferiti ad un'altra impresa, l'impresa che svolge le attività di ricerca e sviluppo deve contabilizzare i costi secondo quanto previsto dal Principio Contabile Internazionale n.2 – Rimanenze -, o dal Principio Contabile Internazionale n.11 – Commesse a lungo termine -. L'impresa che si assume i rischi e i benefici deve contabilizzare i costi secondo quanto previsto dal presente principio contabile internazionale.

5) Quando il contenuto dell'accordo con l'altra impresa è tale che i rischi e i benefici connessi con le attività di ricerca e sviluppo non vengono, o non verranno trasferiti ad altri, l'impresa che svolge le attività di ricerca e sviluppo deve contabilizzare i costi secondo quanto previsto da questo Principio contabile.

Rilevazione dei costi di ricerca e sviluppo:

14) L'attribuzione dei costi di ricerca e sviluppo a diversi esercizi è determinata dal rapporto tra i costi e i benefici economici che l'impresa ritiene deriveranno dalle attività di ricerca e sviluppo. Quando è probabile che i costi daranno origine a futuri benefici economici, e tali costi possono essere attendibilmente determinati, essi qualificano per la rilevazione contabile come attività. La ricerca, per sua natura, è tale da non dare sufficiente garanzia che specifiche spese di ricerca consentano di ottenere futuri benefici economici.

.....

L'attività di sviluppo per sua natura si svolge in una fase del progetto più avanzata rispetto alla fase di ricerca. L'impresa può riuscire perciò a determinare la probabilità di ottenere futuri benefici economici.

15) I costi di ricerca devono essere rilevati come costi nell'esercizio nel quale essi sono sostenuti

16) I costi di sviluppo possono essere rilevati come costo nell'esercizio nel quale essi sono sostenuti o come attività se sono soddisfatti tutti i seguenti criteri:

- a) il prodotto o processo è chiaramente definito e i costi attribuibili al prodotto o processo possono essere identificati distintamente e attendibilmente misurati;
- b) la fattibilità tecnica del prodotto processo può essere dimostrata;
- c) l'impresa intende produrre e commercializzare, o utilizzare, il prodotto o il processo;
- d) può essere dimostrata l'esistenza di un mercato per il prodotto o per il processo o, se esso deve essere impiegato internamente invece che essere venduto, la sua utilità per l'impresa;
- e) esistono adeguate risorse , o la loro disponibilità può essere dimostrata, per completare il progetto e commercializzare il o utilizzare il prodotto o il processo.

21) L'ammontare dei costi di sviluppo rilevati come attività deve essere ammortizzato e imputato come costo su base sistematica così da riflettere le modalità con le quali i benefici economici relativi si manifestano.

A) Esempio di deducibilità fiscale delle spese relative a studi e ricerche finanziabili ex comma 3 dell'art.14 del D.M.8/8/2000
(contributo nella forma del credito di imposta)

Le spese relative a studi e ricerche possono essere spese a conto economico e quindi dedotte dal reddito imponibile, ai sensi dell'art. 74 del T.U.I.R., nell'esercizio in cui sono state sostenute ovvero in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto.

1. Supponiamo una spesa di lire 800 milioni (tetto massimo annuo ammissibile al contributo).

Contabilmente l'impresa può optare per cinque soluzioni alternative di imputazione dei costi sostenuti, come illustrato nella tabella seguente:

	Esercizi fiscali				
	I	II	III	IV	V
1)	800				
2)	400	400			
3)	266	266	266		
4)	200	200	200	200	
5)	160	160	160	160	160

La scelta della migliore opzione dipenderà dalla singola situazione di bilancio e fiscale della singola azienda.

2. Supponiamo la stessa spesa di lire 800 milioni per la quale si fruisca del contributo massimo ammissibile di lire 400 milioni (50% dei costi sostenuti) nella forma del credito d'imposta che non concorre alla formazione del reddito.

Contabilmente l'impresa può optare per le stesse cinque soluzioni alternative di imputazione dei costi sostenuti, come nel caso precedentemente illustrato. In questo caso l'impresa acquisisce il diritto di utilizzare totalmente il credito d'imposta di lire 400 milioni nel corso dello stesso anno in cui gli viene riconosciuto, in conto I.R.Pe.F., I.R.Pe.G. e I.V.A. e comunque di tutte le voci elencate nel modello F24, in modo indipendente dalla politica di imputazione al conto economico delle spese sostenute, come nella tabella seguente:

Alternative	Esercizi fiscali					Credito d'imposta utilizzabile dal I anno
	I	II	III	IV	V	
1)	800					400
2)	400	400				
3)	266	266	266			
4)	200	200	200	200		
5)	100	100	100	100	100	

Il contributo deve essere indicato a pena di decadenza nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta nel quale è concesso. Giova precisare che il credito d'imposta può essere riportato negli esercizi successivi nel caso risultasse superiore alle imposte da versare nel I esercizio, fino a completa utilizzazione.

In dettaglio:

Spesa sostenuta dall'impresa:	800
Spesa rimasta a carico degli organi statali:	705
Di cui:	
Contributo lordo	400
I.R.A.P. su contributo (4,25 su 400)	17
Risparmio fiscale per ammessa deducibilità dal reddito imponibile delle spese di ricerca: Irpeg 36% (valore in corso per l'esercizio 2001) Irap 4,25% (su 800 milioni di spesa o di ammortamenti netti)	322
Spesa netta rimasta a carico dell'impresa	95

L'impresa, a fronte di un esborso iniziale di lire 800 milioni, a seguito del contributo di lire 400 milioni, recupera, un importo complessivo di lire 705 milioni, sotto forma di minori imposte per lire 322 milioni e di contributo per lire 400 milioni, imponibile tuttavia ai fini I.R.A.P. per lire 17 milioni, rimanendo gravata di una spesa effettiva di lire 95 milioni.

Dal momento che il comma 3 dell'art.14 del D.M.593 del 8/8/2000 prevede che l'agevolazione possa essere concessa nei limiti previsti dalla vigente disciplina comunitaria sugli aiuti di Stato alla ricerca, attualmente prevedenti un bonus in percentuale sulle spese sostenute per l'acquisto di R&S, nella misura del 10% per i progetti commissionati dalle sole PMI, del 10% o del 5% per quei progetti comunque svolti da laboratori insistenti nelle aree obiettivo, a seconda

delle aree, possono variare gli importi del contributo, e di conseguenza anche ciò che è stato esposto come esempio.

B) Esempio di deducibilità fiscale delle spese relative a studi e ricerche finanziabili ex comma 7 dell'art.14 del D.M.8/8/2000 (contributo finanziario pari al 50% dei costi ammissibili)

1. Supponiamo una spesa di lire 800 milioni (tetto massimo annuo ammissibile al contributo lire 400 milioni) in assenza del contributo.

Si ipotizza la spesa di 800 milioni in analogia con il caso precedente. Il caso trattato al p.to 1 del precedente esempio sub A) rimane inalterato e a tale si rimanda. Queste possono essere spese e quindi dedotte dal reddito imponibile, ai sensi dell'art. 74 del T.U.I.R., nell'esercizio in cui sono state sostenute ovvero in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto.

2. Supponiamo la stessa spesa di lire 800 milioni per la quale si opti e si fruisca del contributo finanziario relativo di lire 400 milioni (50% dei costi sostenuti).

Contabilmente l'impresa può optare per le stesse cinque soluzioni alternative di imputazione dei costi sostenuti al conto economico, come nei casi precedentemente illustrati. In questo secondo caso il contributo è classificabile tra i contributi in conto capitale, per espressa disposizione di legge (art.74 T.U.I.R.). Il contributo, viene

dallo stesso art.74 trattato come imponibile nei modi previsti dall'art.55 T.U.I.R. comma 3, che ne determina anche le modalità di imponibilità. E' infatti ivi prevista la possibilità di scelta tra la tassazione nell'esercizio in cui sono stati incassati, oppure in quote costanti nell'esercizio di incasso e nei successivi ma non oltre il quarto. Ne derivano 5 opzioni percorribili:

	Esercizi fiscali				
	I	II	III	IV	V
1)	400				
2)	200	200			
3)	133	133	133		
4)	100	100	100	100	
5)	80	80	80	80	80

Quindi si presentano diverse opzioni di imputazione fiscale delle spese di ricerca e del contributo, configurandosi svariate possibilità operative di politica di bilancio a seconda delle esigenze delle imprese che hanno ottenuto il contributo. La tabella allegata mostra le varie possibili opzioni da scegliere. Ad ogni modo il vantaggio fiscale e contributivo cumulato viene illustrato nel prospetto seguente.

Spesa sostenuta dall'impresa:	800
Spesa rimasta a carico degli organi statali:	561
Di cui:	
Contributo Finanziario	400
I.R.A.P. su contributo (4,25 su 400)	17
Risparmio fiscale per ammessa deducibilità dal reddito imponibile delle spese di ricerca: Irpeg 36% (valore in corso per l'esercizio 2001) Irap 4,25% (su 800 milioni di spesa o di ammortamenti netti e 400 milioni di contributo comunque imputato ex art 55 T.U.I.R.)	161
Spesa netta rimasta a carico dell'impresa	239

L'impresa, a fronte di un esborso iniziale di lire 800 milioni, a seguito dell'ottenimento del contributo finanziario di lire 400 milioni, rimane gravata di una spesa effettiva di lire 239 milioni, grazie alla possibilità di detrarre la spesa sostenuta, ma con l'obbligo di sottoporre a tassazione il contributo finanziario. Ciò può comunque essere pianificato attraverso adatte procedure di tax planning, personalizzabili a seconda delle esigenze finanziarie e di bilancio delle singole aziende.