

Risposta n. 6/2024

OGGETTO: Contributi erogati con la finalità di promuovere la nascita di nuovi ecosistemi per l'innovazione al Sud

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

QUESITO

L'*Istante* rappresenta che, nell'ambito delle proprie competenze, svolge le attività necessarie per attuare la misura "*Ecosistemi per l'innovazione al Sud in contesti urbani marginalizzati*" a valere sulle risorse del Piano nazionale per gli investimenti complementari (di seguito "*PNC*") al Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (di seguito "*PNRR*") approvato con decreto legge 6 maggio 2021, n. 59, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° luglio 2021, n. 101.

L' *Istante* rappresenta che la misura è attuata con riferimento all'«*Invito rivolto ai soli Soggetti Proponenti delle idee progettuali presenti nella lista approvata con decreto del ..., alla presentazione di progetti da ammettere a finanziamento a valere sulle risorse*

dell'articolo 1, comma 2, lett. a), n. 4 del d.l. 6 maggio 2021, n. 59, convertito, con modificazioni, della legge 1 luglio 2021, n. 101, in seguito a procedura negoziale» (di seguito "Invito"), pubblicato sul sito istituzionale dell'Istante, con la finalità generale di promuovere la nascita di nuovi "ecosistemi per l'innovazione" al Sud.

A tal fine, è prevista l'assegnazione di contributi a organismi di ricerca in cooperazione con soggetti pubblici e/o privati per la creazione di infrastrutture materiali o per la rigenerazione di quelle abbandonate per ospitare percorsi di istruzione superiore, ricerca multidisciplinare e creazione di imprese nel quadro dei citati ecosistemi.

Nel contesto dell'attuazione della misura, è previsto che l'Istante, fra l'altro, richieda alla Presidenza del Consiglio dei Ministri l'erogazione dei contributi concessi ai beneficiari.

L'articolo 9 dell'Invito ("*Spese ammissibili*") prevede come ammissibili le seguenti tipologie di costi:

«a) costi relativi alle cessioni, a condizioni commerciali, dei fabbricati e dei terreni destinati ad ospitare le attività di R&S, di trasferimento tecnologico e di alta formazione; spese di recupero, ristrutturazione, riqualificazione e ampliamento degli immobili e, comunque, di tutti gli interventi previsti all'art. 3 comma 1 del D.P.R. 380/2001 ad esclusione della lettera a), ossia degli "interventi di manutenzione ordinaria;

b) costi di macchinari, strumenti, attrezzature e degli impianti ad essi connessi, solo se di nuova acquisizione; sono inclusi i collegati diritti di brevetto, licenze, know how o altre forme di proprietà intellettuale;

c) costi annoverati nei Quadri Economici di cui all'art. 16 del D.P.R. 207/2010, ivi compresi i costi relativi alla progettazione delle opere infrastrutturali e i costi legati alla direzione dei lavori e alla sicurezza del cantiere per la realizzazione delle opere di riqualificazione».

In merito alle spese ammissibili sopra elencate, in risposta alla richiesta di documentazione integrativa, l'Istante dichiara che *«Dalla declaratoria delle spese finanziate con il citato Invito si evincono chiaramente le finalità cui sono destinati i contributi in questione che, infatti, mirano a finanziare investimenti complessi che coinvolgono sia beni strumentali sia altri beni e servizi di diversa natura. Escludendo le spese previste dai punti sub A e C), le restanti spese di cui al punto B), finanziate con il citato Invito, riguardano, a parere di questa Amministrazione, l'acquisizione di beni strumentali. Pertanto, questa Amministrazione ritiene che la quota di contributo destinata al finanziamento di queste spese per beni strumentali costituisca contributo in conto impianti. La quota del contributo indirizzata al finanziamento dei beni strumentali e la quota del contributo destinata al finanziamento di beni e servizi di diversa natura sono, peraltro, determinabili in modo oggettivo. L'ammontare del contributo da destinare a tali spese per beni strumentali è, infatti, determinabile attraverso criteri oggettivi, considerato che i Beneficiari hanno presentato la scheda di progetto e il quadro economico degli investimenti in cui sono indicate le diverse categorie di costi e spese per beni strumentali e per beni e servizi di natura diversa».*

Relativamente alle modalità di erogazione del contributo, l'articolo 17 dell'*Invito* ("*Finanziamento del progetto*") prevede le seguenti erogazioni:

- *«Erogazione a titolo di anticipo: su richiesta del soggetto proponente pari al 20% del contributo concedibile»;*
- *«Erogazioni successive: dopo rendicontazione di un importo pari ad almeno il 20% dell'erogazione a titolo di anticipo, in uno o più stati di avanzamento fino al 60% del contributo concedibile, a fronte delle attività realizzate e della presentazione della rendicontazione della spesa effettivamente sostenuta e pagata da parte del soggetto proponente. La previa verifica degli stati di avanzamento è effettuata dall'Istante»;*
- *«Saldo finale: pari al 20% del contributo concedibile, alla conclusione del progetto previo espletamento delle complessive verifiche amministrativo-contabili e della verifica della realizzazione dell'output finale della proposta progettuale da parte dell'Istante».*

L'Istante rappresenta che «L'anticipo viene erogato indipendentemente dai costi sostenuti dal beneficiario che in fase di richiesta di anticipo non deve, infatti, dimostrare di aver sostenuto costi né di aver avviato attività. Diversamente, per le erogazioni successive il beneficiario deve dimostrare di aver sostenuto costi relativi alle attività ammesse a finanziamento. Allo stato non è stato ancora liquidato alcun contributo a titolo di rimborso delle spese sostenute. È stato erogato solamente l'anticipo del contributo che, come già chiarito, viene richiesto al fine di sostenere l'avvio delle attività e quindi non viene erogato a titolo di rimborso delle spese sostenute. In fase di erogazione dell'anticipo si è tenuto conto della stima della quota dei beni strumentali sul totale del contributo assegnato che sinora si è rilevata superiore rispetto all'ammontare dell'anticipo».

Pertanto, l'Istante chiede *«ad integrazione della precedente richiesta con nota di questa Amministrazione prot. ..., se l'anticipo - stante la sua finalità di sostegno all'avvio delle attività dell'intero progetto e considerata la cogenza del cronoprogramma attuativo - possa essere erogato senza applicare la ritenuta del 4%, anche tenuto conto della circostanza di fatto che questa Amministrazione verifica che l'importo dell'anticipo sia inferiore o pari all'importo complessivo dei beni strumentali previsti per il progetto. In tal modo, infatti, è sempre rispettata la condizione di non assoggettabilità alla ritenuta della parte dei contributi erogati a rimborso delle spese per acquisizione di beni strumentali»*.

Ciò premesso, l'Istante chiede se, in relazione ai contributi oggetto del presente interpello, compreso l'ammontare degli stessi erogato a titolo di acconto, debba operare la ritenuta del 4 per cento prevista dall'articolo 28, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che ai contributi oggetto del presente interpello non si applichi la ritenuta del 4 per cento ai sensi del citato articolo 28, comma 2, in quanto *«esso è erogato esclusivamente e specificatamente per la realizzazione di iniziative dirette alla costruzione di infrastrutture materiali o alla riqualificazione di quelle abbandonate che servono alle diverse finalità degli ecosistemi per l'innovazione al Sud, come ad esempio l'organizzazione di percorsi di istruzione superiore, la ricerca multidisciplinare e la creazione di imprese orientati alla creazione di ecosistemi dell'innovazione. Le*

infrastrutture realizzate e finanziate con il citato contributo, insieme con i macchinari, gli strumenti, le attrezzature e gli impianti, rappresentano beni strumentali impiegati normalmente come strumenti per la realizzazione delle attività cui è destinata la misura in parola e non sono destinati alla vendita né alla trasformazione. Pertanto, tenuto conto anche dei diversi orientamenti espressi da codesta ... in relazione all'ambito oggettivo di applicazione del citato articolo 28, si ritiene che all'erogazione dei contributi in parola non si applichi la cennata ritenuta a titolo d'acconto in quanto trattasi di contributi erogati con il vincolo di acquisire e/o realizzare beni strumentali».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In assenza di una espressa previsione di legge che escluda la rilevanza ai fini delle imposte sui redditi dei contributi pubblici, occorre far riferimento alle ordinarie regole che ne disciplinano la tassazione diretta.

Ai fini delle imposte dirette, ai sensi dell'articolo 85, comma 1, del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir), «sono considerati ricavi (...):

g) i contributi in denaro, o il valore normale di quelli, in natura, spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto;

h) i contributi spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge».

I contributi in conto capitale, diversamente, sono disciplinati dal comma 3, dell'articolo 88 del Tuir, in base al quale «Sono inoltre considerati sopravvenienze attive (...):

b) i proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo o di liberalità, esclusi i contributi di cui alle lettere g) e h) del comma 1 dell'articolo 85 e quelli per l'acquisto di beni ammortizzabili indipendentemente dal tipo di finanziamento adottato».

I contributi disciplinati dalla norma richiamata, definiti «*in conto capitale*», non sono correlati a specifici fattori produttivi (siano essi di esercizio che a fecondità ripetuta) consistendo in un generico potenziamento dell'apparato produttivo dell'impresa beneficiaria e, di conseguenza, assumono rilevanza fiscale, come sopravvenienze, nel momento in cui entrano nella disponibilità materiale e giuridica del percettore.

Tali contributi concorrono al reddito interamente nell'esercizio in cui sono stati conseguiti ovvero, a scelta del contribuente, nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto in quote costanti.

I contributi concessi specificamente in relazione all'acquisto di beni ammortizzabili, definiti «*contributi in conto impianti*», non generano né sopravvenienze attive né ricavi, bensì rilevano in diminuzione del costo fiscalmente riconosciuto del cespite cui afferiscono.

Tali contributi, dunque, non assumono autonoma rilevanza fiscale ma devono essere ripartiti in base alla vita utile del bene per il quale sono stati concessi.

Tale obiettivo può essere raggiunto, secondo quanto indicato dal principio contabile OIC 16 paragrafo 88, lettere *a)* e *b)*.

Come precisato con la risoluzione 22 gennaio 2010, n. 2/E, si deve tenere presente che il criterio distintivo tra ciascun tipo di contributo consiste nella finalità per la quale viene assegnato, desumibile dalle singole leggi agevolative:

- i contributi in «*conto esercizio*» sono destinati a fronteggiare esigenze di gestione;
- i contributi in «*conto capitale*» sono finalizzati ad incrementare i mezzi patrimoniali dell'impresa, senza che la loro erogazione sia collegata all'onere di effettuare uno specifico investimento; mentre
- i contributi in «*conto impianti*» sono erogati con il vincolo di acquisire o realizzare beni strumentali ammortizzabili, ai quali vengono parametrati.

Ciò considerato, si osserva che il comma 2 dell'articolo 28 del d.P.R. n. 600 del 1973 prevede che *«Le regioni, le provincie, i comuni, gli altri enti pubblici e privati devono operare una ritenuta del quattro per cento a titolo di acconto delle imposte indicate nel comma precedente e con obbligo di rivalsa sull'ammontare dei contributi corrisposti ad imprese, esclusi quelli per l'acquisto di beni strumentali»*.

In relazione all'ambito di applicazione di tale disposizione, è stato precisato che la stessa individua i soggetti su cui grava l'obbligo di operare la ritenuta, identificandoli nelle Regioni, Province, Comuni ed altri enti pubblici e privati, delimitando il proprio ambito di applicazione al rispetto di due condizioni (soggettiva e oggettiva), ovvero che:

- a) il destinatario del contributo sia un'impresa;
- b) i contributi non siano destinati all'acquisto di beni strumentali.

In relazione ai destinatari del contributo, la norma, come già precisato in precedenti documenti di prassi, ha voluto riferirsi con il termine "*imprese*" sia a soggetti che rivestono la qualifica di imprenditori commerciali, sia a soggetti che, pur non rivestendo tale qualifica, abbiano conseguito redditi di natura commerciale o che posseggano, più in generale, redditi la cui determinazione ha luogo sulla base delle

disposizioni disciplinanti il reddito d'impresa (cfr. risoluzioni del Ministero delle Finanze 8 maggio 1980, n. 531 e 5 giugno 1995, n. 150, nonché risoluzioni 17 giugno 2002, n. 193/E e 4 agosto 2004, n. 108/E).

Per quanto riguarda l'ambito oggettivo di applicazione della disposizione, si osserva che la norma non individua esattamente i contributi assoggettati a ritenuta, ma si limita ad indicare quelli esclusi, dettando sostanzialmente un principio di carattere generale in forza del quale tutti i contributi corrisposti alle imprese dalle regioni, province e comuni, dagli enti pubblici e privati subiscono la ritenuta alla fonte a titolo di acconto, con la sola esclusione dei contributi per l'acquisto dei beni strumentali.

Relativamente ai contributi in esame, il decreto legge 6 maggio 2021, n. 59, il comma 1 dell'articolo 1 (intitolato "*Piano nazionale per gli investimenti complementari al Piano nazionale di ripresa e resilienza*"), ha previsto l'approvazione del «*Piano nazionale per gli investimenti complementari finalizzato ad integrare con risorse nazionali gli interventi del Piano nazionale di ripresa e resilienza per complessivi 30.622,46 milioni di euro per gli anni dal 2021 al 2026*».

Il successivo comma 2 riporta l'elenco degli interventi finanziati con le risorse del PNC, prevedendo al numero 4 della lettera a), la destinazione all'intervento «*Ecosistemi per l'innovazione al Sud in contesti urbani marginalizzati*» per un importo pari ad euro 70 milioni per ciascuno degli anni dal 2022 al 2026.

In particolare, come specificato nell'*Invito*, «*1.5 In seguito alla pubblicazione del decreto (...) del 29 settembre 2021, n. 204, recante "Avviso pubblico per la manifestazione di interesse per la candidatura di idee progettuali da ammettere ad una procedura negoziale finalizzata al finanziamento di interventi di riqualificazione*

e rifunzionalizzazione di siti per la creazione di ecosistemi dell'innovazione nel Mezzogiorno" è stata svolta la selezione delle Idee progettuali da ammettersi alla procedura negoziale prevista dall'Allegato 1 del DM MEF 15 luglio 2021, e, in particolare, dalla scheda progetto "Ecosistemi per l'Innovazione al Sud in contesti urbani marginalizzati".

1.6 Sulla base degli esiti della predetta manifestazione di interesse, con decreto del (...) è stata approvata la lista delle Idee progettuali ammesse alla suddetta procedura negoziale».

Inoltre, il citato Invito all'articolo 2, intitolato "Finalità", prevede che «2.2. I Progetti selezionati sono volti alla creazione di infrastrutture materiali o alla rigenerazione di quelle abbandonate, mirate a promuovere lo sviluppo di capitale umano altamente qualificato, la ricerca multidisciplinare, la creazione e l'attrazione di imprese innovative.

2.3 Tali interventi, che richiedono un'ampia collaborazione tra università, centri di ricerca, imprese, amministrazioni pubbliche e organizzazioni del terzo settore, valorizzando il ruolo di tutti gli attori coinvolti devono avere l'obiettivo della riqualificazione infrastrutturale di siti localizzati nelle regioni del Mezzogiorno per ospitare percorsi di istruzione superiore, ricerca multidisciplinare e creazioni di imprese orientati alla creazione di Ecosistemi dell'Innovazione».

In relazione alle spese ammissibili, in fase di chiarimenti forniti successivamente e come su riportato, l'Istante sostiene che la quota di contributo destinata al finanziamento delle spese per beni strumentali costituisca un contributo in conto impianti e che tale quota sia determinabile in modo oggettivo.

In proposito, l'Istante precisa che *«ha predisposto due modelli di richiesta di contributo da parte dei beneficiari: uno per la richiesta di contributi per beni strumentali e l'altro per la richiesta di contributi per beni diversi da quelli strumentali (...). Per ciascuna finalità saranno disposti distinti provvedimenti di liquidazione per beni strumentali e per beni e servizi di diversa natura, in conformità alle dichiarazioni dei beneficiari e, comunque, all'esito dell'interpello»*.

In particolare, dal modello di *"Richiesta del contributo per spese di acquisto di beni strumentali - dichiarazione di spesa (rimborso e saldo)"* (allegato alla documentazione integrativa) si evince che il beneficiario deve dichiarare l'importo complessivo delle spese sostenute per i beni strumentali, come riportato al punto C) del predetto modello, ed inoltre riportare la descrizione di tali beni e l'indicazione del importo di dette spese comprensivo di Iva.

A tal riguardo, si evidenzia che la risoluzione 29 marzo 2002, n. 100/E, relativa alla natura e trattamento fiscale dei contributi percepiti dalle imprese in applicazione della legge 19 dicembre 1992, n. 488, ha chiarito che già nelle istruzioni al modello UNICO 99 - Società di Capitali si era affermato la natura di contributi in conto impianti in relazione a *«contributi la cui concessione sia specificamente condizionata dalla legge all'acquisizione di beni strumentali ammortizzabili, quale che sia la modalità di erogazione degli stessi (attribuzione di somme in denaro, riconoscimento di crediti d'imposta, ecc.)»*. La citata risoluzione specifica, inoltre, che nelle stesse istruzioni si riteneva, senza riferimento ad una specifica legge di agevolazione, che *«nelle ipotesi di contributi accordati in relazione a piani di investimento complessi che comprendono sia spese di acquisizione di beni strumentali ammortizzabili, sia spese di diversa natura*

(spese per consulenze, studi di fattibilità, indagini di mercato, ecc.) sempreché non siano inquadrabili tra i contributi in conto esercizio, si ritiene che, se il contributo non è determinato come percentuale delle spese ammesse al beneficio o in base ad altri criteri obiettivi che ne consentano la ripartizione tra l'una e l'altra categoria di spesa, l'intero importo del contributo stesso va assoggettato alla disciplina della lett. b) del comma 3 dell'art. 55 del TUIR».

Tale criterio, come evidenziato anche dall'*Istante* in fase di chiarimenti forniti successivamente, viene richiamato anche in due sentenze della Corte di Cassazione (sentenze del 14 gennaio 2011, n.781 e del 21 marzo 2019, n. 7950).

Inoltre, nella citata risoluzione, si è ritenuto che, per quanto riguarda specificamente i finanziamenti erogati ai sensi della legge n. 488 del 1992, è possibile individuare il contributo proporzionalmente riferibile alle diverse tipologie di spese ammissibili.

Nel caso di specie, come più volte precisato, i contributi in esame sono erogati con la finalità generale di promuovere la nascita di nuovi "*ecosistemi per l'innovazione*" al Sud, attraverso una riqualificazione infrastrutturale che avviene mediante la realizzazione di infrastrutture materiali o la rigenerazione di quelle abbandonate, ed in particolare, come riportato nell'articolo 9 dell'*Invito*, sono indicate tre categorie di costi ammissibili.

Tenuto conto che, come specificato dall'*Istante*, nel modello di richiesta del contributo relativo ai beni strumentali, viene indicato dal richiedente sia l'ammontare della spesa sostenuta per i beni strumentali che la descrizione degli stessi e che sulla base di tali dati viene liquidato il contributo spettante, l'*Istante*, al momento dell'erogazione

è in grado di determinare con precisione l'importo del contributo erogato per l'acquisto dei beni strumentali non soggetto all'applicazione della ritenuta del 4 per cento di cui al comma 2 dell'articolo 28 del d.P.R. n. 600 del 1973.

Per quanto concerne l'erogazione del contributo a titolo di anticipo, sulla base di quanto rappresentato dall'*Istante* che dichiara di aver «*tenuto conto della stima della quota dei beni strumentali sul totale del contributo assegnato che sinora si è rilevata superiore rispetto all'ammontare dell'anticipo*» e tenuto conto della circostanza che l'*Istante* «*verifica che l'importo dell'anticipo sia inferiore o pari all'importo complessivo dei beni strumentali previsti per il progetto*», si ritiene che anche sulla somma erogata a titolo di anticipo non si applicata la ritenuta di cui all'articolo 28, comma 2, del d.P.R. n. 600 del 1973.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)