

Contributi UE relativi ai medesimi costi: cumulo con il credito di imposta per ricerca e sviluppo

Fabio Carriolo

Aspetti generali

L'utilizzo di strumenti di natura fiscale è una delle modalità "classiche" di intervento del legislatore per stimolare gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo.

Nello scenario degli ultimi anni, in particolare, si segnala la disciplina di cui all'art. 3 del D.L. 23.12.2013, n. 145 (convertito con modificazioni dalla L. 21.2.2014, n. 9), che è stata oggetto di modificazioni a opera dell'art. 1, comma 35, della legge 23.12.2014, n. 190.

È successivamente intervenuto il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dello sviluppo economico del 27 maggio 2015, pubblicato nella G.U. n. 174 del 29.07.2015.

Si rammenta in particolare che sono ammissibili al credito di imposta le seguenti attività:

- **ricerca fondamentale** (lavori sperimentali o teorici svolti, aventi quale principale finalità l'acquisizione di nuove conoscenze sui fondamenti di fenomeni e di fatti osservabili, senza applicazioni o utilizzazioni pratiche dirette);
- **ricerca industriale** (ricerca pianificata o indagini critiche miranti ad acquisire nuove conoscenze, da utilizzare per mettere a punto nuovi prodotti, processi o servizi o permettere un miglioramento dei prodotti, processi o servizi esistenti ovvero la creazione di componenti di sistemi complessi, necessaria per la ricerca industriale);
- **sviluppo sperimentale** (acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica e

commerciale allo scopo di produrre piani, progetti o disegni per prodotti, processi o servizi nuovi, modificati o migliorati);

— produzione e collaudo di prodotti, processi e servizi, a condizione che non siano impiegati o trasformati in vista di applicazioni industriali o per finalità commerciali.

Come funziona il credito

Il credito di imposta per ricerca e sviluppo può essere direttamente fruito senza necessità di specifiche istanze e procedure telematiche.

La normativa riconosce, per i periodi di imposta a decorrere da quello successivo a quello in corso al 31.12.2014 e fino al periodo in corso al 31.12.2019, a tutte le imprese (senza limiti di fatturato e indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano e dal regime contabile adottato) che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo, un credito di imposta pari al 25% delle **spese incremental**i sostenute rispetto alla media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31.12.2015.

La misura del credito è elevata al 50% per le spese relative al personale altamente qualificato e per quelle relative a contratti di ricerca “extra-muros” (contratti con Università, enti di ricerca e altre imprese, comprese le *start-up* innovative di cui all’art. 25 del D.L. 18.10.2012, n. 179, convertito dalla L. 17.12.2012, n. 221).

Il credito spetta fino a un importo massimo annuale di 5 milioni di euro per ciascun beneficiario, a condizione che siano sostenute spese per attività di ricerca e sviluppo almeno pari ad euro 30.000, e può essere utilizzato esclusivamente in compensazione, senza applicare i limiti massimi previsti per altri crediti di imposta.

Le tipologie di spesa agevolabili sono quelle relative a:

- personale altamente qualificato impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo, in possesso di un titolo di dottore di ricerca, o iscritto ad un ciclo di dottorato presso una università italiana o estera, ovvero in possesso di laurea magistrale in discipline di ambito tecnico o scientifico;
- quote di ammortamento delle spese di acquisizione o utilizzazione di

strumenti e attrezzature di laboratorio, nei limiti dell'importo risultante dall'applicazione dei coefficienti stabiliti con D.M. 31.12.1988, in relazione alla misura e al periodo di utilizzo per l'attività di ricerca e sviluppo e, comunque, con un costo unitario non inferiore a euro 2.000 al netto dell'IVA;

— spese relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese, comprese le *start-up* innovative;

— competenze tecniche e privative industriali relative a un'invenzione industriale o biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale, anche acquisite da fonti esterne.

Non è necessario effettuare investimenti di importo pari almeno a euro 30.000 in tutti i periodi di imposta potenzialmente agevolati essendo sufficiente che tale soglia sia raggiunta nel singolo periodo di imposta in relazione al quale l'impresa ha intenzione di beneficiare dell'agevolazione.

Il **triennio di riferimento** per il calcolo della media degli investimenti pregressi è costituito dai tre periodi di imposta che precedono il primo periodo di applicazione dell'agevolazione (cioè dal periodo di imposta in corso al 31.12.2014 e dai due periodi precedenti).

Questa media di riferimento rimane fissa, avendo sempre a riferimento il triennio che precede il periodo di imposta in corso al 31.12.2015.

Determinazione dell'importo agevolato

Ai fini del calcolo del credito di imposta spettante, è necessario dapprima determinare la spesa incrementale agevolabile separatamente per ciascun gruppo di spese, confrontando l'ammontare dei costi di cui alle lettere a) e c) (strumenti e attrezzature di laboratorio; competenze tecniche e privative industriali) e l'ammontare dei costi di cui alle lettere b) e d) (assunzione di personale altamente qualificato e ricerca *extra muros*) del comma 1 dell'art. 4 del decreto attuativo sostenuti nel periodo di imposta per il quale si intende fruire dell'agevolazione con la media annuale riferita ai rispettivi medesimi costi sostenuti nei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31.12.2015.

Per la concreta determinazione dell'importo spettante, l'ultimo periodo del comma 3 dell'articolo 5 in commento prevede che *"il credito di imposta è, in*

*ogni caso, calcolato sulla **spesa incrementale** riferita ai costi di cui alle lettere a) e c) ovvero di cui alle lettere b) e d) del comma 1 dell'articolo 4 nei limiti della spesa incrementale complessiva”.*

Se, a seguito dell'operazione di determinazione della spesa incrementale agevolabile (in base al confronto con la media del triennio di osservazione), entrambi i gruppi di spese dovessero evidenziare un incremento, il credito di imposta spettante dovrà essere determinato applicando a ciascun incremento l'aliquota del credito di imposta prevista per il relativo gruppo di spese (25%).

Se invece l'incremento dovesse riguardare soltanto uno dei due gruppi di spese, il credito di imposta dovrà essere calcolato applicando l'aliquota, prevista per il gruppo di spese che ha evidenziato l'incremento, sull'ammontare della spesa incrementale complessiva.

Il credito di imposta è utilizzabile esclusivamente in **compensazione**, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello i cui costi sono stati sostenuti.

Il caso

La risoluzione dell'Agenzia delle Entrate qui commentata riguarda la società “Alfa”, operante nel settore delle energie rinnovabili.

In relazione alle attività svolte (realizzazione di progetti di ricerca), detta società riceveva un contributo da parte dell'UE, e intendeva altresì avvalersi del credito di imposta per ricerca e sviluppo.

L'interpellante, che faceva riferimento alla prassi dell'Agenzia delle Entrate (circolare 16.3.2016, n. 5/E; risoluzione 3.8.2016, n. 66/E), riteneva che il credito potesse essere fruito anche in presenza di altre misure di favore e che, ai fini del credito di imposta, assumendo i costi (riferibili alle categorie di investimenti agevolabili) al lordo degli altri contributi pubblici o benefici fiscali ricevuti.

Riteneva altresì la società istante che il **beneficio teorico** spettante dovesse essere calcolato verificando che la somma del credito di imposta e dei contributi ricevuti non risultasse superiore ai medesimi costi ammissibili sostenuti nel periodo di imposta per il quale si intendeva accedere all'agevolazione, considerando soltanto i contributi diretti ricevuti in relazione

al costo del personale impegnato nell'attività di ricerca e non anche

quelli indiretti.

Legge di bilancio 2017

L'Agenzia delle Entrate ha compiuto una ricostruzione delle norme di riferimento, evidenziando poi 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 (fino al periodo di imposta in corso al 31.12.2020) e ha potenziato il beneficio, prevedendo, con decorrenza dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2016 (e quindi, per la generalità dei soggetti "solari", dal 2017, cioè dalla dichiarazione dei redditi presentata entro il 30.9.2018):

— l'applicazione di **un'aliquota unica del credito di imposta, pari al 50%**, 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 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.

—

La cumulabilità del credito

L'Agenzia – richiamando la propria circolare n. 5/E del 2016 - ha altresì affermato che la normativa relativa al credito di imposta **non contiene previsioni di incumulabilità** con altri contributi pubblici o agevolazioni.

In assenza quindi di specifici vincoli, il beneficio deve ritenersi fruibile anche in presenza di altri incentivi, salvo che le norme relative alle altre misure non dispongano diversamente.

Le agevolazioni comunitarie

Circa la corretta individuazione dell'ammontare dei contributi comunitari rilevanti ai fini della cumulabilità dei due incentivi (nazionale e comunitario), la società istante affermava di essere beneficiaria di contributi erogati

dall'Unione Europea per la realizzazione di progetti di ricerca e sviluppo ammessi al finanziamento nell'ambito del “Settimo programma quadro” e del programma “Horizon 2020”.

Al riguardo, ricostruendo brevemente le disposizioni regolamentari comunitarie di riferimento (Regolamento UE n. 1290/2013 del Parlamento europeo e del Consiglio dell'11.12.2013; Regolamento CE n. 1906/2006), la risoluzione riferisce che il beneficio “concorrente” con il credito di imposta prevede un contributo finanziario che si basa sul rimborso, totale o parziale, dei “costi ammissibili” ai programmi comunitari.

Sono oggetto di rimborso, in particolare, i costi direttamente attribuibili all'azione (costi ammissibili diretti) e, se del caso, *“i costi che non possono essere attribuiti direttamente all'azione ma che sono stati sostenuti in relazione diretta con i costi diretti attribuibili all'azione”* (costi ammissibili indiretti).

Figurano tra i costi diretti quelli relativi al personale, quelli di subappalto e per la fornitura del sostegno finanziario a terzi, nonché i costi per l'acquisto di attrezzature durevoli e materiali di consumo, le spese di viaggio e le relative indennità di soggiorno.

Tra i costi indiretti, vengono invece inclusi i costi di struttura e di supporto di natura amministrativa tecnica e logistica che investono in modo trasversale l'operatività e le attività del beneficiario e che quindi non possono essere direttamente attribuite al progetto (canoni di locazione, acqua, elettricità, gas, spese postali e telefoniche, costi di manutenzione e di assicurazione, costi di comunicazione e di connessione, servizi di tipo amministrativo, legale, etc.).

Il problema del cumulo si porrebbe, a questo riguardo, con riferimento ai soli costi diretti (mentre i costi indiretti non rilevarebbero, essendo esclusi dal credito di imposta per ricerca e sviluppo).

Indicazioni operative

L'Agenzia chiede quindi di procedere nel modo seguente:

— individuare, in entrambe le discipline agevolative (nazionale e comunitaria), i costi riferibili alle categorie di investimenti ammissibili;

— assumere, quali costi rilevanti ai fini del calcolo del credito di imposta per ricerca e sviluppo, l'importo complessivo dei costi ammissibili al lordo dei contributi agli stessi correlati;

— dopo aver calcolato il credito di imposta teoricamente spettante, non sterilizzato dei costi comuni ai due incentivi, verificare che l'ammontare derivante dalla somma dell'importo della sovvenzione comunitaria riferibile ai costi ammissibili e del beneficio teoricamente spettante non superi l'ammontare complessivo dei costi ammissibili di competenza del periodo di imposta per il quale intende beneficiare dell'agevolazione.

Ciò al fine di appurare che, a seguito del cumulo degli incentivi, le spese relative agli investimenti ammissibili non risultino coperte oltre il limite massimo, rappresentato dal 100 per cento del loro ammontare.

Se la somma dell'importo dei contributi comunitari per i costi diretti riferibile agli investimenti ammissibili e del credito di imposta risulta minore o uguale alla spesa ammissibile complessivamente sostenuta nel periodo di imposta, il beneficio del credito di imposta spetta per l'intero importo calcolato.

Esempio

L'Agenzia propone quindi il seguente esempio:

— contributi comunitari complessivamente ricevuti dall'impresa a titolo di sovvenzione dei costi diretti = euro 700.000;

— costi diretti formati in parte da voci rilevanti ai fini del credito, così suddivise: euro 250.000 riferibili ai costi per il personale altamente qualificato, euro 250.000 riferibili alle spese di ricerca extra-muros, euro 200.000 riferibili ai costi per l'acquisizione di competenze tecniche (relative, ad esempio, al personale non altamente qualificato) ed euro 100.000 riferibili ad altri costi non rilevanti ai fini del credito di imposta (ad esempio, per l'acquisto di materiali di consumo);

— **investimenti ammissibili** nel 2016 con costi di competenza del periodo di imposta, al lordo dei contributi comunitari ricevuti a titolo di rimborso dei costi diretti (pari a **euro 700.000**), di euro 800.000, di cui euro 500.000 per il gruppo di spese agevolabili nella misura del 50% ed euro 300.000 per il gruppo di spese agevolabili nella misura del 25%;

— media investimenti nel periodo di riferimento (2012-2014)

complessivamente pari ad euro 600.000 (euro 400.000 di costi agevolabili al 50% ed euro 200.000 di costi agevolabili al 25%).

Dovendo calcolare il credito di imposta spettante, si deve considerare la spesa incrementale complessiva pari alla differenza tra gli investimenti realizzati nel periodo di imposta 2016 (euro 800.000) e la media di riferimento (euro 600.000).

Tale spesa incrementale è pari a euro 200.000 (**800.000-600.000**), da suddividere in euro 100.000 agevolabili al 50% ed euro 100.000 agevolabili al 25%, con un credito di imposta teoricamente spettante pari a euro 75.000.

Sommando l'importo dei contributi comunitari correlati ai costi ammissibili al credito di imposta (in ipotesi pari a euro 700.000) e l'importo del beneficio teorico (pari a euro 75.000), risulta che gli incentivi complessivamente spettanti all'impresa per i medesimi costi ammissibili ammonterebbero a euro 775.000, importo inferiore all'investimento complessivo ammissibile (pari a euro 800.000) effettuato nel periodo di imposta 2016. Pertanto, il contribuente potrà beneficiare del credito di imposta per euro 75.000.

Nel caso, invece, di superamento del limite massimo, la società dovrebbe ridurre corrispondentemente il credito di imposta, in modo da garantire che tutti gli incentivi pubblici (fiscali e non) ricevuti per sovvenzionare gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo non eccedano i **costi complessivamente sostenuti** eleggibili al credito di imposta.

A	Media investimenti 2012-2014	600.000					
B	Investimenti 2016	800.000					
C	spesa incrementale	200.000					
D	contributi comun. connessi ai costi diretti 2016	700.000					
F	cumulo contrib. comunit. + credito di imposta	775.000					
<i>Se F è superiore a B, il cumulo è integrale. Se è inferiore, va ridotto il cred. di imposta su ricerca e sviluppo perché quanto complessivamente ricevuto dall'impresa non sia superiore rispetto ai costi complessivi eleggibili.</i>							

6 GIUGNO 2017

Fabio Carrioli