

Normativa e prassi

Bonus ricerca e sviluppo: le regole per la corretta verifica del cumulo

25 Gennaio 2017

I contributi Ue che finanziano gli stessi progetti non inficiano il credito d'imposta nazionale, purché la loro somma non superi l'ammontare complessivo dei costi ammissibili



Con la **risoluzione n. 12/E** del 25 gennaio 2017, l'Agenzia delle Entrate torna sul tema del cumulo del bonus ricerca e sviluppo con i contributi concessi, per gli stessi investimenti, nell'ambito di discipline agevolative dell'Unione europea e fornisce indicazioni per una corretta verifica del cumulo degli incentivi.

Il documento di prassi fa seguito a un parere emanato in risposta a un'istanza di interpello in cui il contribuente, beneficiario di contributi erogati dall'Unione europea, nell'ambito di alcuni programmi che finanziano progetti di ricerca e sviluppo, essendo intenzionato a fruire anche del bonus nazionale, ha chiesto di sapere, ai fini della corretta verifica del cumulo delle agevolazioni, se i contributi comunitari rilevano per l'intero ammontare o solo per l'importo che finanzia i "costi diretti".

Come ricordato anche dal documento di prassi, l'**articolo 3** del DI 145/2013 riconosce un credito fiscale a tutte le imprese che effettuano, dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2020, investimenti in attività di ricerca e sviluppo, rappresentati dai costi per l'assunzione di personale altamente qualificato impiegato nell'attività di ricerca, dalle quote di ammortamento delle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio, dalle spese relative a contratti di ricerca *extra-muros* e dalle spese per l'acquisizione di competenze tecniche e private industriali.

Sotto il profilo della cumulabilità del credito di imposta con altre agevolazioni aventi a oggetto, in tutto o in parte, i medesimi investimenti in attività di ricerca e sviluppo, la risoluzione ricorda i chiarimenti già forniti sul punto con la **circolare 5/2016**: non prevedendo la disciplina agevolativa in questione alcuna espressa limitazione in tal senso, il credito di imposta è cumulabile con le altre agevolazioni insistenti sugli stessi costi ammissibili. Eventuali limitazioni alla fruizione del credito di imposta possono derivare dal fatto che siano le discipline di tali altre misure di favore a prevedere un divieto di cumulo con altre disposizioni agevolative.

Pertanto, ai fini del credito d'imposta, i costi sostenuti per gli investimenti ammissibili vanno assunti al lordo degli altri contributi pubblici o agevolazioni ricevuti e, in ogni caso, l'importo risultante dal cumulo delle agevolazioni non potrà essere superiore all'ammontare dei costi sostenuti.

Fatta tale premessa, la risoluzione procede poi nella disamina delle disposizioni disciplinanti i contributi comunitari oggetto del quesito, al fine di individuare quelli che sovvenzionano i costi ammissibili anche al credito di imposta.

In sostanza, i programmi comunitari ammettono al finanziamento, a titolo di "costi diretti" (cioè, direttamente attribuibili all'azione), i costi relativi al personale, quelli di subappalto e "per la fornitura del sostegno finanziario a terzi", i costi per l'acquisto di attrezzature durevoli e materiali di consumo, le spese di viaggio e le relative indennità di soggiorno, nonché, a titolo di "costi indiretti" (cioè, che non possono essere attribuiti direttamente all'azione, ma che sono stati sostenuti in relazione diretta con i costi diretti attribuibili all'azione), 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 (ad esempio, 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).

La disamina effettuata porta l'Agenzia ad affermare che, in linea generale, un eventuale "problema di cumulo" potrebbe porsi a seguito della concomitante applicazione del credito di imposta con i contributi comunitari che sovvenzionano i "costi diretti", nella misura in cui questi ultimi coincidano (in tutto o in parte) con gli stessi costi ammissibili al credito di imposta, e non anche probabilmente con i contributi comunitari ricevuti per i "costi indiretti" che, in linea di massima, sovvenzionano costi non ammissibili al credito di imposta.

Conseguentemente, in applicazione delle indicazioni fornite sull'argomento con la **risoluzione 66/2016**, l'Agenzia dà le istruzioni per una corretta verifica della "regola del cumulo".

In primo luogo, è necessario individuare i costi riferibili agli investimenti ammissibili a entrambe le discipline agevolative (nazionale e comunitaria) e assumere, quali costi rilevanti ai fini del bonus ricerca e sviluppo, l'importo complessivo dei costi ammissibili, al lordo dei contributi agli stessi correlati, cioè per il loro intero ammontare, anche se di tali costi l'impresa non è rimasta incisa per effetto dei contributi erogati a suo favore.

Dopodiché occorre calcolare il credito di imposta, teoricamente spettante, e sommare tale importo teorico all'importo dei contributi comunitari correlati ai costi ammissibili.

Il risultato della somma non deve superare l'ammontare complessivo dei costi ammissibili di competenza del periodo di imposta per il quale si intende beneficiare del credito di imposta.

In tal modo, è possibile constatare se, a seguito della sommatoria degli incentivi, le spese relative agli investimenti ammissibili non risultino coperte oltre il limite massimo, rappresentato dal 100% del loro ammontare.

In particolare, se il risultato della somma dei contributi comunitari, riferibili agli investimenti ammissibili al credito di imposta, e del credito di imposta teoricamente spettante è minore o uguale alla spesa ammissibile complessivamente sostenuta nel periodo di imposta per il quale il contribuente ha intenzione di fruire del bonus ricerca, è possibile beneficiare del credito di imposta per l'intero importo calcolato.

Qualora, invece, il risultato della somma fosse superiore al limite massimo (il 100% dei costi sostenuti), il soggetto interessato è tenuto a 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 bonus nazionale.

Per meglio comprendere il descritto procedimento, l'Agenzia ha sviluppato un esempio pratico.

La risoluzione puntualizza, infine, che dei dati necessari per effettuare la verifica del cumulo occorre dare un'evidenziazione analitica da cui risulti, in primo luogo, la distinzione dei "costi diretti" dai "costi indiretti" e, in seguito, l'individuazione, nell'ambito di tali categorie, dei costi rilevanti e di quelli irrilevanti ai fini del credito del credito di imposta nonché l'importo dei contributi comunitari agli stessi rispettivamente riferibili.

di

Katia Caruso

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/bonus-ricerca-e-sviluppo-regole-corretta-verifica-del-cumulo>