

## AGEVOLAZIONI

### ***Cumulo tra credito d'imposta R&S&I&D e nuovo Patent Box***

di Debora Reverberi

Seminario di specializzazione

## **SUPERBONUS: LE NOVITÀ DELLA CIRCOLARE AE 23/E E DEL DECRETO "AIUTI"**

Scopri di più >

Con l'abrogazione dell'[articolo 6, comma 9, D.L. 146/2021](#), la Legge di Bilancio 2022 ha **eliminato il divieto di cumulo tra nuovo regime Patent Box e credito d'imposta R&S&I&D**, disciplinato dall'[articolo 1, commi 198-209, L. 160/2019](#).

Operativamente si renderà necessario considerare i due principi che regolamentano la **cumulabilità** del novellato credito R&S&I&D, come analiticamente descritto al paragrafo 6 della **circolare Assonime 19/2022**:

- **divieto di doppio finanziamento**, regola di carattere generale (come ricorda la circolare Mef n. 33 del 31.12.2021 sul tema) che impone il divieto di superamento del costo sostenuto;
- **regola della nettizzazione dei costi**, novità dell'attuale disciplina del credito d'imposta R&S&I&D, che impone il **calcolo dell'agevolazione al netto delle "altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti per le stesse spese ammissibili"**.

Per quanto attiene il **divieto di doppio finanziamento** sarà necessario cumulare le due agevolazioni tenendo conto, ai sensi del [comma 204](#) dell'articolo 1 L. 160/2019, della **"non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile dell'imposta sul valore aggiunto"** del credito R&S&I&D.

Dunque, ipotizzando che un soggetto Ires abbia sostenuto nel periodo **2021 costi di R&S eleggibili al credito d'imposta pari a 50.000 euro** con un credito di 10.000 euro (il 20%), il **beneficio fiscale derivante dall'irrelevanza ai fini Ires e Irap** (in relazione all'aliquota ordinaria del 3,9%) ammonterebbe a:

$$10.000 \times (24\% + 3,9\%) = 2.790.$$

Il secondo principio da considerare nel cumulo riguarda la **regola della nettizzazione dei**

**costi** introdotta dal [comma 203](#) dell'articolo 1, L. 160/2019, criterio che risente dell'accezione di **"altre sovvenzioni o contributi a qualunque titolo ricevuti"**.

Una prima linea di pensiero è quella che circoscrive la definizione ai **soli contributi "diretti"**, non influenzati dalla presenza di un reddito imponibile, di un debito compensabile o dell'utilizzo di perdite fiscali: in tale ipotesi il risparmio fiscale derivante dal regime Patent Box **non dovrebbe essere nettizzato dalla base di calcolo del credito R&S&I&D**.

Una **seconda linea di pensiero**, che risulta oggi adottata dall'Agenzia delle entrate in relazione al **credito d'imposta imprese energivore** nella [circolare 13/E/2022](#), dove per sussidio si intende *"qualsiasi beneficio economico (fiscale e non fiscale) conseguito dall'impresa energivora"*, considera **necessario nettizzare la base di calcolo del credito R&S&I&D da qualsiasi beneficio fruito**, indipendentemente dal meccanismo agevolativo che lo caratterizza: in tale ipotesi il risparmio fiscale derivante dal regime Patent Box dovrebbe essere **nettizzato dalla base di calcolo del credito R&S&I&D**.

Dunque, i **costi di R&S&I&D** sostenuti dovrebbero essere **nettizzati** del **beneficio fiscale Patent Box, pari al 30,69%** per un soggetto Ires con aliquota ordinaria Irap del 3,9% ovvero

$$110\% \times (24\% + 3,9\%) = 30,69\%$$

con l'effetto di poter **assoggettare all'aliquota del credito R&S&I&D solo il 69,31% di tali costi**.

Sposando la tesi della **nettizzazione dei costi R&S&I&D** col beneficio fiscale derivante dal Patent Box emerge un'ulteriore **criticità**: tale regola si applica solo alle spese del **periodo d'imposta di riferimento** oppure, in caso di applicazione del meccanismo premiale del nuovo Patent Box, che consente di agevolare anche i costi inerenti la privativa industriale **sostenuti fino all'ottavo periodo d'imposta antecedente** a quello di ottenimento del diritto di tutela, si estende anche ai costi R&S dei periodi oggetto di *recapture* dal 2020 (nella **previgente normativa** ex [articolo 3 D.L. 145/2013](#) il credito si calcolava **al lordo di altri contributi e sovvenzioni**) con necessità di rideterminare *ex post* crediti **in tutto o in parte già fruiti**?

Si auspica sul tema, come su molti altri aspetti interpretativi del Patent Box, un **chiarimento delle Entrate con apposita circolare** che dovrebbe essere emanata in tempo utile per l'applicazione del nuovo regime alla **prima annualità 2021**.