

Ricerca e sviluppo, come restituire il credito d'imposta se c'è cumulo col patent box

Quando: *Entro la scadenza del modello redditi in cui si esercita l'opzione.*

Cosa scade: *Obbligo di restituzione di quota parte del credito d'imposta Ricerca, Sviluppo, Innovazione tecnologica e Design eventualmente già fruito, per effetto della nettizzazione del beneficio fiscale patent box.*

Per chi: *Imprese che hanno beneficiato, sulle medesime spese del credito d'imposta e del patent box.*

Come adempiere: *Ricalcolo del credito d'imposta, nettizzato del beneficio fiscale patent box, restituzione in F24 dell'eccedenza, se già compensata, e indicazione dell'importo restituito nel quadro RU.*

In sintesi

Patent box e credito d'imposta R&S, Innovazione tecnologica e Design e ideazione estetica sono **misure sinergiche** a sostegno dell'innovazione d'impresa.

La loro cumulabilità comporta, tuttavia, **esigenze di coordinamento** fra le discipline legate alla regola della c.d. "**nettizzazione dei costi**" introdotta dal comma 203 dell'articolo 1, legge 160/2019.

La base di calcolo del credito d'imposta R&S&I&D per investimenti effettuati a decorrere dal **periodo d'imposta 2020** deve essere nettizzata del beneficio fiscale patent box spettante sui medesimi costi.

Nel caso di applicazione del regime di super deduzione fiscale col meccanismo ordinario, sulle spese sostenute esclusivamente nel periodo d'imposta di riferimento, il calcolo del credito R&S&I&D può essere **determinato direttamente sui costi netti**.

Qualora l'impresa intenda beneficiare del meccanismo premiale previsto dal comma 10-bis dell'articolo 6, Dl 146/2021, sulle spese sostenute nei periodi d'imposta precedenti a quello di ottenimento della privativa industriale e fino all'ottavo, si rende necessario operare un **ricalcolo in diminuzione** del credito sulle annualità 2020 e seguenti e, in caso di credito già compensato, procedere alla **restituzione della quota eccedente** con modello F24, senza applicazione di sanzioni e interessi.

In tutti quei casi in cui sussiste una quota di credito d'imposta non ancora compensata, nel silenzio dell'Amministrazione finanziaria, si ritiene sia **possibile** procedere a una **rettifica in diminuzione del credito residuo nel quadro RU** del modello redditi, senza necessità di restituzione.

La cumulabilità e le sinergie tra patent box e credito d'imposta R&S

Il nuovo regime patent box, introdotto dall'articolo 6, Dl 146/2021 e s.m.i. a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 22 ottobre 2021, è cumulabile sia col credito d'imposta R&S di cui all'articolo 3, Dl 145/2013 (in vigore nei periodi d'imposta 2015-2019), sia col credito d'imposta R&S, innovazione tecnologica e design e ideazione estetica di cui all'articolo 1, commi 199-206, legge 160/2019 e s.m.i. (in vigore a partire dal periodo d'imposta 2020).

L'utilizzo sinergico delle due misure consente alle imprese di beneficiare, sugli **investimenti innovativi** che si siano concretizzati nella creazione di specifiche tipologie di beni immateriali (**brevetti industriali, software protetti da copyright e disegni e modelli** tutelati giuridicamente), di:

- una deduzione fiscale maggiorata ai fini Irpef o Ires e Irap (patent box);
- un credito d'imposta compensabile in F24 (credito R&S&I&D).

Le due agevolazioni presentano una molteplicità di elementi simili, che rendono il cumulo particolarmente vantaggioso anche dal punto di vista operativo:

- le attività rilevanti;
- le spese agevolabili;
- la documentazione idonea.

Per quanto concerne le **attività rilevanti**, il provvedimento attuativo in materia di patent box del direttore delle Entrate prot. 48243/2022, rinvia espressamente al decreto interministeriale attuativo in materia di credito d'imposta R&S&I&D ex legge 160/2019, il Dm 26 maggio 2020.

Risultano, infatti, **ammissibili a entrambe le misure** le seguenti attività:

- limitatamente al regime patent box premiale, la ricerca fondamentale di cui all'articolo 2, comma 2, lettera a), Dm 26 maggio 2020;
- la ricerca industriale, di cui all'articolo 2, comma 2, lettera b), Dm 26 maggio 2020;
- lo sviluppo sperimentale, di cui all'articolo 2, comma 2, lettera c), Dm 26 maggio 2020;
- l'innovazione tecnologica, di cui all'articolo 3 Dm 26 maggio 2020;
- il design e l'ideazione estetica, di cui all'articolo 4 Dm 26 maggio 2020.

Resta **prerogativa esclusiva del patent box**, l'ammissibilità delle seguenti attività:

- nel caso di applicazione del meccanismo ordinario, la tutela legale delle privative industriali;
- nel caso di applicazione del meccanismo premiale, l'ideazione e lo sviluppo di software protetto da copyright.

Anche il **perimetro delle spese agevolabili** patent box presenta importanti affinità col credito d'imposta R&S&I&D.

Alla **base di calcolo** della maggiorazione del 110% prevista dal regime patent box concorrono le seguenti spese ammissibili al credito d'imposta:

- spese per il personale titolare di rapporto di lavoro subordinato o di lavoro autonomo o altro rapporto diverso dal lavoro subordinato, direttamente impiegato nello svolgimento delle attività rilevanti, con applicazione delle disposizioni antielusive previste dall'articolo 6, comma 6 del Dm 26 maggio 2020;
- spese riferibili a beni mobili strumentali materiali e immateriali utilizzati nelle attività rilevanti, quali quote di ammortamento, quote capitale canoni di leasing, canoni di locazione
- operativa, altre spese;
- spese per servizi di consulenza e servizi equivalenti, inerenti esclusivamente alle attività rilevanti;
- spese per materiali, forniture e altri prodotti analoghi impiegati nelle attività rilevanti.

Le spese connesse al mantenimento, al rinnovo, alla protezione, anche in forma associata, dei diritti su beni immateriali agevolati e quelle di prevenzione della contraffazione e di gestione dei contenziosi finalizzati a tutelare i diritti, sono ammissibili **esclusivamente al regime ordinario** patent box.

In caso di applicazione del meccanismo premiale patent box, sono agevolabili, invece, le spese di ottenimento della privativa industriale.

Una **differenza importante** fra patent box e credito d'imposta consiste nell'esclusione, dal regime di super deduzione, dei costi delle attività commissionate a soggetti legati all'impresa da rapporti di controllo.

Quanto, infine, agli **oneri documentali**, le analogie fra patent box e credito R&S&I&D riguardano principalmente:

- la relazione tecnica, che illustri finalità, contenuti e risultati delle attività rilevanti, con particolare focus sulle incertezze tecnico-scientifiche;
- la documentazione relativa alle spese del personale impiegato in attività rilevanti e, in particolare, i fogli presenza nominativi giornalieri, attestanti l'attività svolta

Nel credito d'imposta R&S la **relazione tecnica** deve essere non solo predisposta dal legale rappresentante o dal responsabile delle attività in forma di dichiarazione sostitutiva di atto notorio (come nel patent box), ma deve anche essere "asseverata".

Nel patent box, per i **fogli presenza nominativi giornalieri** è richiesto un maggiore onere: devono essere firmati dal legale rappresentante dell'impresa beneficiaria o dal responsabile delle attività rilevanti, ai sensi del Dpr 445/2000, nonché dal prestatore di lavoro, con la possibilità di deroga all'apposizione della firma dei lavoratori esclusivamente per le annualità antecedenti al 2021, in base alla circolare dell'agenzia delle Entrate 5/E/2023.

Il coordinamento: la regola della "nettizzazione" dei costi R&S

Il cumulo fra patent box e credito d'imposta R&S&I&D ex legge 160/2019 impone un necessario **coordinamento fra le rispettive discipline agevolative**, sia in caso di applicazione del regime premiale, sia in caso di regime ordinario, come ben evidenziato nella circolare dell'agenzia delle Entrate 5/E/2023.

La ragione risiede nella regola della c.d. "**nettizzazione dei costi**" introdotta, sul credito d'imposta in vigore dal periodo 2020, dal comma 203, dell'articolo 1, legge 160/2019 che dispone l'obbligo di considerare la base di calcolo «al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti per le stesse spese ammissibili».

Con la circolare 13/E/2022 in materia di credito d'imposta per l'acquisto di energia elettrica, l'agenzia delle Entrate aveva adottato un'**ampia accezione di "sussidi"**, intendendovi «qualsiasi beneficio economico (fiscale e non fiscale) conseguito dall'impresa energivora, a copertura totale o parziale della componente energia elettrica e ad essa direttamente collegata».

Per analogia, la circolare 5/E/2023 considera il patent box, in quanto risparmio fiscale derivante da una super deduzione del 110% dei costi ammissibili, alla stregua «delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti».

Ne deriva la **necessità di nettizzare**, dalla base di calcolo del credito d'imposta R&S&I&D maturato a decorrere dal periodo d'imposta 2020 e quindi disciplinato dalla legge 160/2019, il **beneficio fiscale ottenuto ai fini Irpef/Ires e Irap** sui medesimi costi.

Nel caso di applicazione del regime patent box **con meccanismo premiale**, che consente la recapture dei costi sostenuti per la creazione del bene immateriale tutelato giuridicamente fino all'ottavo periodo d'imposta antecedente a quello di ottenimento della privativa industriale, ciò comporta l'onere di **rideterminare in diminuzione il credito d'imposta** effettivamente spettante e l'obbligo di restituzione della quota parte di credito eccedente già compensata.

Nel caso di applicazione del regime patent box **con meccanismo ordinario**, che consente di agevolare esclusivamente i costi sostenuti nel periodo d'imposta di riferimento, il credito

d'imposta R&S&I&D dovrà essere **direttamente calcolato al netto del beneficio fiscale** patent box sui medesimi costi.

In relazione al previgente credito R&S di cui all'articolo 3, DI 145/2013 e s.m.i., in vigore sui costi sostenuti nei periodi d'imposta dal 2015 al 2019, non sussistono problemi di coordinamento.

La disciplina agevolativa R&S previgente prevedeva infatti il calcolo sul costo lordo e non imponeva alcuna nettizzazione.

Permane la necessità di verificare che col cumulo di tutti gli incentivi ottenuti sulle medesime spese non si ottenga un beneficio superiore al costo sostenuto, tenuto conto anche del beneficio fiscale Irpef/Ires e Irap derivante dalla non imponibilità del contributo R&S.

La restituzione del credito d'imposta R&S&I&D già fruito

L'obbligo di restituzione di una quota parte del credito d'imposta R&S&I&D scatta al ricorrere congiunto delle seguenti **due condizioni**:

- l'impresa ha beneficiato del regime patent box sui medesimi costi considerati nella base di calcolo del credito d'imposta ex legge 160/2019 (costi sostenuti a partire dal 2020);
- l'impresa ha già compensato il credito d'imposta R&S&I&D ex legge 160/2019.

La circolare 5/E/2023 precisa che, in sede di applicazione del patent box con meccanismo premiale, «tale restituzione deve avvenire senza applicazione di sanzioni e interessi in quanto al momento della fruizione del credito d'imposta il contribuente si è conformato alle disposizioni contenute nella disciplina del credito d'imposta al momento applicabili».

Non sono precisate né le modalità né i termini della restituzione.

Quanto alle **modalità**, si ritiene che la restituzione debba essere effettuata con **modello F24**, secondo le istruzioni previste dalla risoluzione 13/E/2021 per la compensazione del credito, indicando:

- nel campo "codice tributo" il "6938" denominato "Credito d'imposta investimenti in ricerca e sviluppo, transizione ecologica, innovazione tecnologica 4.0 e altre attività innovative - art. 1, c. 198 e ss., legge n. 160 del 2019";
- nel campo "anno di riferimento" l'anno di maturazione del credito, nel formato "AAAA";
- nel campo "importi a debito versati" la quota di credito non spettante a seguito del ricalcolo per nettizzazione dei costi.

Quanto al **termine del versamento**, si ritiene che esso debba essere **antecedente alla trasmissione della dichiarazione** dei redditi contenente l'opzione patent box e la variazione fiscale in diminuzione.

Ciò risulterebbe coerente con la compilazione del quadro RU relativo al periodo d'imposta di applicazione del regime patent box e di risparmio fiscale, in cui l'impresa dovrebbe rettificare il credito R&S&I&D come segue:

- se la quota di credito eccedente è stata compensata nel periodo d'imposta e riversata entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi, è necessario compilare il rigo RU6 indicando la quota compensata e il rigo RU8 con l'importo riversato;
- se la quota di credito eccedente è stata utilizzata in periodi d'imposta precedenti, è necessario indicare l'importo riversato nel rigo RU8.

La circolare 5/E/2023 non impone al contribuente la presentazione delle dichiarazioni integrative per la rettifica in diminuzione dei crediti d'imposta R&S&I&D maturati nei periodi soggetti a recapture.

Il ricalcolo del credito d'imposta non compensato

L'agenzia delle Entrate non ha precisato il corretto comportamento da adottare nel caso in cui il credito d'imposta R&S&I&D soggetto a ricalcolo non sia stato compensato, in tutto o in parte.

Dal momento che la circolare 5/E/2023 associa la restituzione al credito già fruito, pare ragionevole effettuare il ricalcolo in diminuzione del credito rettificandolo nel quadro RU del modello redditi contenente l'opzione patent box e la variazione in diminuzione:

- riducendo la quota residua di credito nel rigo RU12, barrando la colonna 1 "vedere istruzioni".