

**Ricerca e sviluppo.** Le caratteristiche di detassazione e credito d'imposta (che sono cumulabili)

# Spese R&S con effetti differenziati

**Gian Marco Committeri**

■ Con la circolare n/E del 7 aprile, l'agenzia delle Entrate ha fornito importanti chiarimenti sul regime del **patent box**, ossia la parziale **detassazione** del **reddito** generato da specifici **beni immateriali**.

## Finalità condivisa

Si tratta di una misura introdotta per aumentare la competitività nazionale fornendo una spinta all'innovazione che passa attraverso le attività di ricerca e sviluppo. Con la medesima finalità è stato introdotto anche il credito d'imposta riservato alle imprese che investono in attività di ricerca e sviluppo (i cui chiarimenti sono contenuti nella circolare 5/E del 16 marzo 2016).

## Struttura diversa

Si tratta, tuttavia, di agevolazioni dalla struttura profondamente diversa: il patent box presuppone l'esistenza di un reddito riferibile all'utilizzo (diretto o indiretto) di alcuni beni immateriali e le spese di ricerca e sviluppo assumono rilevanza ai fini della quantificazione della quota di reddito che può fruire della detassazione (attraverso il *nexus ratio*, ossia il rapporto tra costi

qualificati e costi complessivi). Nel **credito R&S**, invece, il beneficio è direttamente ed esclusivamente commisurato ad alcuni costi eleggibili, sostenuti nei periodi agevolabili (2015-2019) in misura superiore alla media storica rilevante.

## Si al cumulo

Va detto subito che i benefici correlati sono cumulabili, nel senso che i costi di R&S che abbiano dato origine al credito d'imposta assumono rilevanza piena anche ai fini della quantificazione del beneficio da patent box.

## La competenza

La prima considerazione che si può fare è relativa a un elemento che accomuna le due agevolazioni: i costi si considerano sostenuti secondo le regole generali di competenza fiscale previste nell'articolo 109 del Tuir. E questo vale anche per i soggetti che applicano i principi contabili internazionali. Non rilevano le scelte contabili adottate (capitalizzazione o imputazione del costo al conto economico) né, per i beni, le procedure di ammortamento: l'eventuale costo di acquisizione del bene immateriale rileva inte-

gralmente nel periodo di "competenza".

## A ciascuno il suo

Per tracciare una differenza significativa, invece, può dirsi che gli aspetti quantitativi (sempre riferiti ai costi eleggibili) sono decisivi per il credito d'imposta, atteso l'approccio incrementale seguito dal legislatore, mentre per il patent box è maggiormente rilevante l'elemento "qualitativo". Se, infatti, in assenza di spese incrementalmente non si accede al credito d'imposta, la detassazione può scattare anche in presenza di limitate spese di ricerca e sviluppo e anche se le spese risultino diminuite rispetto al passato. Anzi, per la struttura del patent box l'eventuale presenza di particolari costi di R&S si rivela un boomerang per l'impresa che potrebbe vedere ridotto il reddito agevolabile. È il caso dei costi infragruppo (per la parte non riferibile a un mero riaddebito) e dei costi di acquisizione (anche mediante licenza o concessione in uso) del bene immateriale che rilevano esclusivamente al denominatore del *nexus ratio* riducendo così la quota di reddito ammesso alla detassazione.

## Le attività rilevanti

Altro elemento di differenza risiede nell'ambito decisamente più ampio delle attività di R&S rilevanti ai fini del patent box e ciò poiché in questo contesto le attività servono a dare conferma empirica circa lo svolgimento di una attività economica sostanziale e non sono oggetto diretto dell'agevolazione (che è il reddito riferibile all'intangibile). Ecco spiegato il motivo per cui accanto alla "ricerca fondamentale" e alla "ricerca applicata" per il patent box rilevano anche l'ideazione e la realizzazione di software protetto da copyright, le ricerche preventive, i test e le ricerche di mercato nonché le attività di presentazione, comunicazione e promozione che accrescano il carattere distintivo e/o la rinomanza dei marchi (attività pubblicitarie e fieristiche).

## I costi «indicati»

Infine, anche nell'ambito della medesima attività di R&S - rilevante per entrambe le agevolazioni - è bene ricordare che i costi eleggibili per il credito d'imposta sono solo quelli specificamente indicati.

© R. PRODUZIONE RISERVATA