

I COSTI DI RICERCA E SVILUPPO

DAL BILANCIO AGLI ASPETTI FISCALI

Analisi degli effetti derivanti dalle novità introdotte dal D.Lgs. 139/2015 e dalla Legge di Bilancio 2017

Definizioni, Principi contabili e credito d'imposta R&S

Fonte	Denominazione	Principi contabili/OIC 24	Capitalizzabile?	Manuale di Frascati	Agenzia delle entrate Circolare 5/E 2016-MISE DM 27/5/2015	Attività Agevolabile R&S?
OIC 24 (del Gennaio 2015)	Ricerca di base	<p>Ricerca di base è l'insieme di studi, esperimenti, indagini e ricerche che non hanno una finalità definita con precisione, ma che si considera di utilità generica alla società</p>	NO	<p>Basic research is experimental or theoretical work undertaken primarily to acquire new knowledge of the underlying foundations of phenomena and observable facts, without any particular application or use in view</p>	<p>La Ricerca Fondamentale ricomprende i lavori sperimentali o teorici svolti, aventi quale principale finalità l'acquisizione di nuove conoscenze sui fondamenti di fenomeni e di fatti osservabili, senza che siano previste applicazioni o utilizzazioni pratiche dirette</p>	SI
Manuale di Frascati	Basic Research					
Agenzia Entrate/MISE	Ricerca Fondamentale					
OIC 24 (del Gennaio 2015)	Ricerca Applicata	<p>La Ricerca Applicata o finalizzata ad uno specifico prodotto o processo produttivo è l'insieme di studi, esperimenti, indagini e ricerche che si riferiscono direttamente alla possibilità ed utilità di realizzare uno specifico progetto</p>	<p>NO (dai bilanci chiusi al 31.12.2016)</p>	<p>Applied Research is original investigation undertaken in order to acquire new knowledge. It is, however, directed primarily towards a specific, practical aim or objective</p>	<p>La Ricerca Industriale consiste in: - 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; - Creazione di componenti di sistemi complessi necessaria per la ricerca industriale, in particolare per la validazione di tecnologie generiche, ad esclusione dei prototipi.</p>	SI
Manuale di Frascati	Applied Research					
Agenzia Entrate/MISE	Ricerca Industriale					
OIC 24	Costi di sviluppo	<p>L'applicazione dei risultati della ricerca di base o di altre conoscenze possedute o acquisite in un piano o in un progetto per la produzione di materiali, dispositivi, processi, sistemi o servizi, nuovi o sostanzialmente migliorati, prima dell'inizio della produzione commerciale o dell'utilizzazione</p>	SI	<p>Experimental development is systematic work, drawing on knowledge gained from research and practical experience and producing additional knowledge, which is directed to producing new products or processes or to improving existing products or processes</p>	<p>Acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica, 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</p>	SI
Manuale di Frascati	Experimental development					
Agenzia Entrate/MISE	Sviluppo sperimentale					

Obiettivo della tabella sopra esposta è quello di evidenziare le correlazioni tra le definizioni di Ricerca e Sviluppo da un punto di vista **civilistico** (Codice Civile e OIC 24), quelle presenti nei documenti di emanazione Ministeriale e dell’Agenzia delle Entrate in materia di Credito d’imposta Ricerca e Sviluppo e quelle presenti nel **Manuale di Frascati**, documento riconosciuto come standard di riferimento negli studi di R&S in tutto il mondo ed utilizzato anche in ambito comunitario.

Infatti la correlazione è di seguito esemplificata nel prospetto a seguire:



Parlando di costi di R&S un primo assunto che può essere tranquillamente affermato è che:

L’agevolazione non dipende dalla modalità di contabilizzazione

Non è R&S la semplice modifica ordinaria o periodica di prodotti, processi o servizi esistenti

Credito d’imposta Ricerca & Sviluppo

È esteso fino al 2020 (in precedenza riguardava il periodo 2015-2019) il credito d’imposta riconosciuto per le spese relative agli investimenti incrementali per ricerca e sviluppo nell’ambito dell’attività d’impresa.

Le spese agevolabili sono:

- I costi del personale impiegato nell’attività di ricerca e sviluppo;
- Le quote di ammortamento delle spese di acquisizione / utilizzazione di strumenti ed attrezzature di laboratorio (correlazione con maxi ammortamenti);
- Le spese relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese e professionisti (“ricerca extra-muros”);
- Le spese di acquisizione delle competenze tecniche e privative industriali.

Il credito è riconosciuto a condizione che:

- le spese per attività di R&S del periodo d’imposta in relazione al quale si intende fruire dell’agevolazione siano complessivamente **almeno pari a € 30.000**;
- si realizzi un incremento delle spese in esame rispetto al triennio precedente. Il credito è infatti riconosciuto, fino all’importo massimo annuo di € 20 milioni (in precedenza € 5 milioni), nelle seguenti misure:

- **50% della spesa incrementale** (in precedenza 25%) per la spesa in strumenti ed attrezzature di laboratorio, competenze tecniche e privative industriali;
- **50% della spesa incrementale** per la spesa relativa a personale impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo e nei contratti di ricerca stipulati con Università / Enti e organismi di ricerca / altre imprese.

È previsto che il credito può essere utilizzato in compensazione “a decorrere dal periodo d’imposta successivo a quello in cui i costi ...sono stati sostenuti”.

Quanto sopra vale per i costi di R&S sostenuti negli esercizi a quello in corso al 31 dicembre 2016.

Ricerca di base/Ricerca fondamentale

Si ricorda che in questa tipologia rientrano i costi sostenuti dall’impresa che non fanno capo ad uno specifico prodotto/processo, ma che si considerano di utilità generale in quanto portatori di nuove conoscenze acquisite.

Le attività in ricerca di base/ricerca fondamentale:

- Sono agevolabili per il credito d’imposta se non sono previsti usi commerciali diretti dei lavori e delle sperimentazioni riconducibili alla ricerca fondamentale;
L’uso commerciale diretto dei lavori, andrebbe contro il presupposto dell’agevolazione, che richiede da parte del fruitore lo svolgimento di una attività di investimento diretto o commissionato a terzi in Ricerca e Sviluppo; non a caso dall’agevolazione si ricorda sono esclusi tutti i soggetti che effettuano attività di R&S su commissione di terzi – a partire dal 2017 la Legge di Bilancio introduce una deroga al predetto principio in caso di committente straniero ubicato in paesi aderenti all’Unione Europea o allo Spazio Economico Europeo o in Stati che consentono un adeguato scambio di informazioni.
- Non sono capitalizzabili in quanto i costi sostenuti per la ricerca di base sono costi di periodo e quindi addebitati al conto economico dell’esercizio in cui sono sostenuti, poiché rientrano nella ricorrente operatività dell’impresa e sono, nella sostanza, di supporto ordinario all’attività imprenditoriale della stessa. Questa non rappresenta una novità da un punto di vista civilistico in quanto anche prima del D.Lgs. 139/2015, la ricerca di base era un costo di esercizio.

Ricerca applicata/Ricerca Industriale

A tale tipologia di costi si riconduce l’insieme di studi, esperimenti, indagini e ricerche che si riferiscono direttamente alla possibilità ed utilità di realizzare nuovi prodotti, processi o servizi.

Le attività in ricerca applicata/ricerca industriale:

- Sono agevolabili per il credito d’imposta;
- Non sono capitalizzabili: questo rappresenta una novità per il bilanci 2016 e successivi, in quanto il D.Lgs. 139/2015, ha eliminato le parole “costi di ricerca” nella voce B.I.2. delle immobilizzazioni immateriali dell’attivo patrimoniale mantenendo solo i costi di sviluppo.

Si pone quindi il problema di come adempiere a tale obbligo civilistico, ricordando che tale novità non ha alcuna influenza sul calcolo del credito d'imposta.

Come stornare le immobilizzazioni immateriali non più capitalizzabili

Le modifiche normative sono da rilevare sul saldo d'apertura (cd. criterio retroattivo) dell'esercizio in cui viene applicato il nuovo Principio contabile. **L'eliminazione dei costi di ricerca** dalle spese capitalizzabili comporta, da un punto di vista contabile, che all'inizio dell'esercizio, **01/01/2016** per le società con esercizio solare, sarà necessario effettuare lo storno del valore netto delle immobilizzazioni immateriali non più capitalizzabili con **contropartita gli utili portati a nuovo** (la rettifica può essere apportata a un'altra componente del patrimonio netto se più appropriata).

Riserve di utili	a	Costi di ricerca capitalizzati	Book Value 01/01/2016
------------------	---	--------------------------------	-----------------------

Ovviamente tutte le eventuali capitalizzazioni effettuate nel 2016, vanno cancellate, spesando totalmente i relativi oneri.

La cancellazione in oggetto in alcune situazioni societarie caratterizzate da una carenza patrimoniale, può portare ad una **diminuzione del capitale sociale**. Occorre pertanto fare **attenzione agli effetti sul patrimonio netto** in riferimento agli art. 2446 (riduzione del capitale per perdite) e 2447 (riduzione del capitale sociale al di sotto del limite legale) del codice civile.

La società, per i soli fini comparativi, deve applicare il nuovo principio contabile anche al bilancio 2015 come se da sempre questo fosse stato applicato rettificando sia il patrimonio netto che il conto economico 2015.

Ciò comporta:

- Correzione del conto economico 2015:
 - Spesando le capitalizzazioni 2015;
 - Eliminando gli ammortamenti 2015 relative alle capitalizzazioni cancellate;
- Correzione del Stato Patrimoniale 2015:
 - Effettuando la medesima scrittura di cui sopra per le capitalizzazioni in essere al 01/01/2015.

Nel caso in cui l'applicazione, per i soli fini comparativi, del nuovo principio contabile anche al bilancio 2015 non sia fattibile, o ciò risulti eccessivamente oneroso, la società non deve presentare i dati comparativi rettificati.

Passiamo a vedere gli effetti fiscali della succitata novità apportata ai bilanci in termini deducibilità dei costi originariamente capitalizzati.

Fiscalmente sterilizzata l'eliminazione dei costi non più capitalizzabili

La recente approvazione definitiva del Decreto Milleproroghe 2017 (D.L. 244/2016) ha sciolto gli ultimi dubbi riferiti agli effetti fiscali dell'eliminazione dall'attivo patrimoniale di costi non più capitalizzabili. Il testo approvato dal Senato il 23 febbraio '17 prevede per le rettifiche dell'attivo derivanti dalla prima adozione dei nuovi principi contabili la neutralità fiscale che si sostanzia nella

prosecuzione del piano di ammortamento fiscale in vigore negli anni precedenti. Ciò vuol dire la necessità di gestire il “doppio binario” negli anni a venire fino a completo assorbimento secondo l’originario piano di ammortamento delle spese di ricerca cancellate dall’attivo patrimoniale.

Tale principio vale sia ai fini IRES che ai fini IRAP.

Costi di sviluppo/Sviluppo sperimentale

Come detto, tali costi insorgono quando l’attività di ricerca consiste nell’applicazione dei risultati della ricerca di base o di altre conoscenze possedute o acquisite, in un piano o progetto diretto alla produzione di nuovi prodotti o processi o per migliorare prodotti o processi esistenti prima dell’inizio della produzione commerciale o dell’utilizzazione.

Le attività di sviluppo/sviluppo sperimentale:

- Sono agevolabili per il credito d’imposta e ricomprendono:
 - acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica, commerciale allo scopo di produrre piani, progetti o disegni per prodotti, processi o servizi nuovi, modificati o migliorati;
 - definizione concettuale, alla pianificazione e alla documentazione concernenti nuovi prodotti, processi e servizi; tali attività possono comprendere l’elaborazione di progetti, disegni, piani e altra documentazione, purché non siano destinati a uso commerciale;
 - realizzazione di prototipi utilizzabili per scopi commerciali e di progetti pilota destinati a esperimenti tecnologici e/o commerciali, quando il prototipo è necessariamente il prodotto commerciale finale e il suo costo di fabbricazione è troppo elevato per poterlo usare soltanto a fini di dimostrazione e di convalida;
 - 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.

- Sono capitalizzabili, in quanto il D.Lgs. 139/15 li ha lasciati come unica categoria di costi di R&S capitalizzabili.

Essi però per essere capitalizzati devono rispondere ai seguenti **requisiti**:

 - Essere chiaramente **identificabili e misurabili** e relativi ad uno specifico prodotto/processo (in caso di dubbi su quale prodotto/processo si riferiscano occorre imputarli a conto economico);
 - Il prodotto/processo deve essere **realizzabile/fattibile** e la società deve **disporre delle risorse necessarie** per raggiungere questo scopo;
 - Essere **recuperabili**, cioè le prospettive di reddito della società in merito al prodotto/processo sviluppato devono essere tali da riuscire a coprire:
 - I costi per lo studio del prodotto/processo;
 - I costi di sviluppo;
 - I costi di produzione;
 - I costi di vendita per la commercializzazione del prodotto.

Tra i costi, diretti e indiretti, che possono essere capitalizzati come costi di sviluppo rientrano le seguenti voci:

- stipendi e altri costi relativi al personale impegnato nell'attività di sviluppo;
- costi dei materiali e dei servizi impiegati nell'attività di sviluppo;
- l'ammortamento di immobili, impianti e macchinari, nella misura in cui tali beni sono impiegati nell'attività di sviluppo;
- costi indiretti, diversi dai costi e dalle spese generali ed amministrativi, relativi all'attività di sviluppo;
- gli altri costi, quali ad esempio l'ammortamento di brevetti e licenze, nella misura in cui tali beni sono impiegati nell'attività di sviluppo.

Da un punto di vista civilistico, in merito alla capitalizzazione dei costi di sviluppo si modifica il periodo di ammortamento, non più obbligatorio in un massimo cinque anni, ma che va parametrato alla vita utile. Solo nei casi eccezionali in cui questo non sia attendibilmente stimabile si ammortizzeranno i costi di sviluppo secondo il precedente principio (periodo di ammortamento non superiore a cinque anni).

Qualora pertanto si rendesse necessario una modifica del piano di ammortamento in essere, occorrerà rilevare sempre retroattivamente gli effetti di tale cambiamento.

Il differenziale tra il valore netto contabile all'01/01/2016 e quello che avrebbe dovuto avere in relazione alla vita utile stimata, dovrà essere contabilizzato sul saldo di apertura all'01/01/2016 del patrimonio netto, negli utili portati a nuovo, con la scrittura di anzi esposta, qualora sia necessario portare una svalutazione; opposta nel caso si verificasse un ripristino di valore.

In ogni caso, sempre per effetto delle disposizioni introdotte dal "Milleproroghe", fiscalmente vale quanto sopra detto in relazione alla cancellazione dei costi di ricerca, ovvero totale neutralità fiscale delle rettifiche contabilizzate e gestione del doppio binario sia ai fini IRES che ai fini IRAP.

La contabilizzazione del credito d'imposta R&S

Il credito d'imposta va rilevato solo quando sussiste la ragionevole certezza che le condizioni per la loro attribuzione siano soddisfatte e quindi la certezza della loro erogazione. La rilevazione in bilancio deve quindi avvenire nel rispetto del principio della prudenza.

Non essendo previsti adempimenti particolari per usufruire di questo credito d'imposta (click day o istanze da presentare) ma solo l'indicazione in dichiarazione dei redditi, si deve dedurre che l'iscrizione di esso in bilancio possa avvenire al sostenimento delle spese che lo hanno determinato (nel caso in cui l'impresa al momento della redazione del bilancio verifichi la realizzazione delle condizioni necessarie all'ottenimento del credito).

La contabilizzazione in bilancio dei contributi potrà e dovrà ancora essere duplice:

- in caso di spese per ricerca e sviluppo allocate in conto economico i contributi dovranno essere rilevati in A5 come contributi in conto esercizio;
- in caso di spese di sviluppo capitalizzate il contributo dovrà essere rilevato in bilancio come contributo in c/capitale ed iscritto alternativamente con il metodo della rappresentazione netta o dei risconti.

In conformità a quanto visto per le immobilizzazioni immateriali non può capitalizzabili, andrà modificata la rappresentazione in bilancio di quei contributi in c/capitale che fanno riferimento a spese in R&S non più presenti nell'attivo immobilizzato.

Luca Vitali, Luca Lelli



RTZ
Via S.Stefano, 32 - 40125 Bologna (BO)
Tel.: +39 051 268479 | Fax: +39 051 268504