



FONDAZIONE
ACCADEMIA ROMANA DI RAGIONERIA
GIORGIO DI GIULIOMARIA

NOTA OPERATIVA N. 13/2015

OGGETTO: Le novità riguardanti il trattamento dei costi di ricerca e sviluppo in bilancio e il bonus per le imprese.

- Introduzione

I **costi di ricerca e sviluppo** rappresentano un'importante voce di bilancio, in particolar modo per le imprese che operano in settori dinamici e innovativi.

In questa voce rientrano una serie di costi che non sono facilmente attribuibili ad uno specifico esercizio contabile, secondo il principio di competenza economica; per questa ragione il legislatore ha definito delle regole ben precise al fine di limitare la discrezionalità nel trattamento di dette poste contabili.

Al riguardo il legislatore, con **D.lgs. 18 agosto 2015, n. 139 per l'attuazione della Direttiva 2013/34/UE**, ha modificato alcune delle norme del Codice civile riguardanti la redazione del bilancio d'esercizio a partire dall'anno **2016, tra cui i costi di ricerca e sviluppo.**

In sintesi il suddetto Decreto Legislativo:

- a) ha introdotto una nuova disciplina circa gli obblighi di trasparenza a carico delle imprese che operano nel settore estrattivo o in quello dello sfruttamento delle aree forestali;
- b) ha modificato e integrato il Codice civile e il D.L. 127/91 al fine di allineare le disposizioni in materia di bilancio di esercizio e di consolidato a quelle della Direttiva;
- c) ha modificato alcuni provvedimenti legislativi per adeguarne il contenuto alle prescrizioni della Direttiva o per esigenze di coordinamento in materia di conti annuali e consolidati delle imprese di assicurazioni e di revisione legale dei conti.

In particolare, **l'art. 6, comma 4, del suddetto Decreto** ha modificato le disposizioni dell'**art. 2424 del Codice civile** riguardanti le **spese di ricerca e sviluppo e di pubblicità.**

Come già detto, tale modifiche riguardano il bilancio 2016, ma inevitabilmente esse impattano anche sul bilancio 2015: i **costi di ricerca dovranno essere esposti in bilancio con regole differenti** e ciò potrebbe determinare degli effetti importanti sul risultato d'esercizio.

Inoltre, nel periodo fiscale in corso (2015), a seguito della pubblicazione del **decreto ministeriale del 27/05/2015**, entrerà in vigore un'agevolazione fiscale per le società che incrementano gli investimenti in ricerca e sviluppo.

Nella presente nota operativa si farà il punto sul trattamento contabile dei costi in esame, alla luce delle recenti novità normative, con un cenno al bonus fiscale valido dal periodo d'imposta in corso (2015).

- **Definizione e classificazione dei costi di ricerca e sviluppo**

I **costi di ricerca e sviluppo** sono quelli sostenuti al fine di **studiare e acquisire conoscenze per ottenere prodotti, processi e servizi nuovi o migliori rispetto a quelli già utilizzati**.

L'**OIC 24** – immobilizzazioni immateriali – definisce i **costi di ricerca e sviluppo** e li classifica come segue:

- 1. Ricerca di base** : rientrano in questa categoria gli studi, le ricerche, gli esperimenti e le indagini che non hanno un obiettivo specifico e che servono ad accrescere le conoscenze generiche delle imprese. La mancanza di un collegamento diretto con la produzione di un bene o un servizio determina incertezza sull'impatto di tali spese sul risultato d'esercizio, quantomeno nel breve periodo.
- 2. Ricerca applicata** : in questa tipologia di attività rientrano gli studi, le ricerche, gli esperimenti e le indagini che hanno un preciso obiettivo in termini di produzione di un nuovo prodotto, di un processo o di un servizio. La ricerca applicata può anche riguardare il mero miglioramento di attività o prodotti già esistenti.
- 3. Sviluppo** : lo sviluppo è un'attività collegata e conseguente alla ricerca applicata e ha lo scopo di mettere in pratica i risultati dell'attività di studio.

Le principali voci di costo di ricerca e sviluppo sono:

- Costi del personale impegnato nell'attività di ricerca e sviluppo;
- Costi dei materiali e servizi utilizzati;
- Ammortamenti di cespiti, nella misura in cui questi vengono utilizzati per la specifica attività di ricerca e sviluppo;
- Costi indiretti, ad esclusione delle spese generali e amministrative;
- Interessi passivi pagati sui finanziamenti ottenuti per l'attività di ricerca e sviluppo.

- **Trattamento contabile.**

Fino all'entrata in vigore della legge 139/2015 il trattamento contabile delle spese di **ricerca di base** era diverso da **quello previsto per i costi di sviluppo e ricerca applicata**.

Dal 2016 invece i costi di ricerca saranno trattati in maniera omogenea, sia che si tratti di ricerca di base sia che si tratti di ricerca applicata.

I costi sostenuti per l'attività di **ricerca di base**, poiché per loro natura non possono essere collegati ad uno specifico risultato, **devono essere trattati come costi di competenza del periodo in cui vengono sostenuti**.

I costi di **sviluppo**, invece, **possono essere capitalizzati ovvero possono essere imputati a conto economico nell'esercizio in cui vengono sostenuti**.

Per poter essere capitalizzati è necessario che i costi siano di **utilità pluriennale**, ciò avviene quando è prevedibile che i benefici si manifesteranno in più esercizi.

L'OIC, inoltre, subordina la capitalizzazione alla presenza di **tre requisiti fondamentali**:

1. Il **costo** deve essere **identificabile, misurabile e riferito a un processo/prodotto chiaramente definito**. Il costo, pertanto, deve avere una diretta inerenza con il processo/prodotto per cui viene sostenuto.
2. Il **progetto deve essere realizzabile**, cioè **tecnicamente fattibile**. La società deve possedere le risorse necessarie alla realizzazione del progetto/prodotto, o quantomeno deve dimostrare di poterle reperire.
3. Deve esserci la **ragionevole possibilità di recuperare i costi mediante i redditi futuri**.

Rispettati i tre requisiti fondamentali, i costi di sviluppo potranno essere indicati tra le immobilizzazioni immateriali e potranno essere ammortizzati, previo consenso del collegio sindacale se esistente, in un periodo non superiore a cinque anni.

E' importante ricordare che in presenza di costi di sviluppo capitalizzati vige il divieto di distribuzione degli utili, se in bilancio non risultano accantonate riserve disponibili pari al costo capitalizzato.

Infine, I costi di **ricerca applicata**, che prima delle modifiche al codice civile erano trattati allo stesso modo dei costi di sviluppo, **dal 2016 dovranno essere trattati come i costi di ricerca di base con la conseguenza di non poter più essere capitalizzati**.

RICERCA DI BASE	RICERCA APPLICATA	SVILUPPO
Costo di competenza dell'esercizio in cui la spesa viene sostenuta.	- Possibilità di capitalizzare il costo, a determinate condizioni, fino all'esercizio 2015. - Costo di competenza dell'esercizio in cui la spesa viene sostenuta, dall'esercizio	Possibilità di capitalizzare il costo a determinate condizioni.

La legge 139/2015, che ha cancellato i costi di ricerca applicata dalla voce immobilizzazioni immateriali dello stato patrimoniale, potrebbe creare dei problemi di non poco conto alle imprese che, alla data di entrata in vigore della norma, presentano in bilancio costi di ricerca capitalizzati.

Le disposizioni transitorie, art. 12 della legge citata, prevedono infatti che “le nuove regole possono non essere applicate alle componenti delle voci riferite a operazioni che non hanno esaurito i loro effetti in bilancio” solo per alcune delle poste di bilancio interessate dalle modifiche normative, e tra queste non vengono menzionate le spese di ricerca.

Di conseguenza, in assenza di precisazioni da parte degli organi competenti, **le imprese che presentano in bilancio al 31/12/2015 costi di ricerca capitalizzati dovranno imputare il residuo del costo non ammortizzato a conto economico**, come costo del periodo 2016.

È facile intuire che le società con elevati costi capitalizzati potranno subire un notevole impatto sul risultato d’esercizio 2016.

ES. La società “α” presenta in bilancio costi di ricerca pari a Euro 20.000 capitalizzati nel nell’anno 2014. Il fondo al 31/12/2015 risulta pari a 8.000 euro, residuo da ammortizzare 12.000 euro.

Nell’esercizio 2016 si procede ad eliminare la voce in questione mediante la rilevazione di **sopravvenienze passive e la chiusura del fondo ammortamento**; si segue, in sostanza, il criterio valido per la correzione di errori contabili:

Diversi	A	Costi di ricerca	20.000
Fondo ammortamento		8.000	
Sopravvenienze passive		12.000	

La presenza di costi di ricerca e sviluppo comporta già di per sé alcuni obblighi informativi.

L’art. 2427 c.c. dispone infatti che **in nota integrativa venga adeguatamente motivata la capitalizzazione di detti costi al fine di evidenziare il carattere pluriennale della spesa.**

Nella **relazione sulla gestione**, inoltre, **vanno illustrati gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo.**

In particolare sono richieste le seguenti informazioni:

1. **Il totale dei costi sostenuti in ricerca e sviluppo** (sia quelli capitalizzati che quelli non capitalizzati).
2. **Il dettaglio dei costi capitalizzati con l’indicazione delle ragioni che hanno fatto valutare gli oneri di utilità futura.**

3. **Il totale dei contributi e dei finanziamenti a tasso agevolato** incassati, e da incassare, a fronte delle suddette attività.
4. **La spiegazione del ruolo di questa componente di costo nella strategia globale dell'impresa.**

Si ritiene che nel bilancio 2015 si dovrà già tener conto e informare sugli effetti che la nuova normativa avrà sui risultati futuri.

In particolare, nell'anno in cui entrerà in vigore la nuova disciplina, **in nota integrativa dovranno essere esaminati gli effetti del nuovo criterio di contabilizzazioni confrontando il risultato d'esercizio**, ottenuto con i nuovi criteri, con quello che si sarebbe generato mantenendo le vecchie regole.

- **Credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo**

La legge 145/2013 ha introdotto un **credito d'imposta per le società che incrementano le spese in ricerca e sviluppo**. Fino ad ora l'agevolazione non è mai stata operativa a causa dell'assenza di un decreto attuativo.

Il decreto ministeriale del 27/05/2015 ha pertanto dato il via alla fruizione del credito dall'anno d'imposta 2015.

Sono interessate dalla normativa in oggetto tutte le imprese, in qualsiasi forma siano costituite e qualsiasi sia il regime contabile adottato, che effettuano investimenti in ricerca e sviluppo a partire dall'anno d'imposta 2015, e fino al 2019.

L'unica condizione necessaria è che l'importo della spesa sia **almeno pari a 30.000 e che sia superiore alla media dei costi sostenuti nei tre anni precedenti**. Per le imprese costituite da meno di tre anni si terrà conto del periodo che va dalla costituzione fino al 2014.

CONDIZIONI PER FRUIRE DEL CREDITO D'IMPOSTA	
Costo complessivo ricerca e sviluppo	Costo complessivo ricerca e sviluppo
=>	>
30.000	Costo medio dei tre esercizi precedenti

Le attività di ricerca e sviluppo che danno diritto al credito d'imposta sono le seguenti:

- a) **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 usi commerciali diretti. Sono sostanzialmente i costi di ricerca di base;
- b) **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 ovvero la creazione di componenti di sistemi complessi, necessaria per la ricerca industriale, ad esclusione dei prototipi di cui alla lettera c);

- c) acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica e commerciale allo scopo di produrre piani, progetti o disegni per prodotti, processi o servizi nuovi, modificati o migliorati; può trattarsi anche di altre attività destinate alla 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, inclusi gli studi di fattibilità, purché non siano destinati a uso commerciale; realizzazione di prototipi utilizzabili per scopi commerciali e di progetti pilota destinati a esperimenti tecnologici o commerciali, quando il prototipo e' necessariamente il prodotto commerciale finale e il suo costo di fabbricazione e' troppo elevato per poterlo usare soltanto a fini di dimostrazione e di convalida;
- d) 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 espressamente escluse le attività di modifica ordinaria e straordinaria apportate a prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione, servizi esistenti e altre operazioni in corso, anche quando tali modifiche rappresentino miglioramenti.

I costi sostenuti per l'attività di ricerca e sviluppo, che danno diritto al credito d'imposta, sono:

1. Costi del **personale altamente qualificato** impiegato nell'attività di ricerca e sviluppo: rientrano in questa categoria di costo sia il **personale dipendente sia il personale esterno con rapporto di collaborazione** (tra cui anche esercenti arti o professioni).

Pertanto sono compresi i compensi corrisposti ad un **professionista esterno, ma a condizione che quest'ultimo svolga la propria attività presso l'impresa committente**. Il costo da prendere in considerazione è la **retribuzione lorda e i contributi obbligatori** rapportati all'effettivo impiego nell'attività di ricerca e sviluppo (necessaria la conservazione dei fogli presenza del personale con indicazione delle ore dedicate all'attività in esame).

2. **Quote di ammortamento di strumenti o attrezzature** di laboratorio aventi **costo unitario superiore a 2.000 euro**: per i beni acquisiti mediante **locazione finanziaria** concorreranno i canoni nel limite dell'importo deducibile secondo le norme del TUIR e in rapporto all'utilizzo effettivo. In caso di **locazione non finanziaria** si dovrà fare riferimento al costo storico risultante dal contratto o da specifica dichiarazione del locatore.

Per dimostrare l'utilizzo del bene nell'attività di ricerca o sviluppo si dovrà conservare una dichiarazione del legale rappresentante o del responsabile dell'attività svolta.

3. Spese relative a **contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca, organismi equiparati o con altre imprese**: sono esclusi i corrispettivi erogati a società controllanti e alle società controllate dalla stessa società controllante. Le imprese dovranno essere localizzate in UE ovvero dovranno appartenere allo Spazio Economico Europeo ovvero in paesi o territori che consentano un adeguato scambio di informazioni.

4. Costi per **acquisizione di competenze tecniche e privative industriali** relative a un'invenzione industriale o biotecnologica, a una tipografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale, anche acquisite da fonti esterne.
5. **Costi sostenuti per l'attività di certificazione contabile** : solo per le società prive di Collegio sindacale ed entro il limite massimo di 5.000 euro.

Per calcolare il credito spettante si dovrà tener conto delle diverse tipologie di costi sostenuti.

L'importo del credito è infatti pari al:

- **50% dell'incremento dei costi per personale qualificato e contratti di ricerca** (punti 1. e 3.) rispetto alla media dei tre anni precedenti;
- **25% dell'incremento dei costi di ammortamento e di acquisizione di competenze tecniche e privative** (punti 2. e 4.) rispetto alla media dei tre anni precedenti.

Il limite massimo di credito riconosciuto è pari a 5.000.000€ e dovrà essere esposto nell'Unico/2016 al fine di poter essere utilizzato dall'anno 2016.

- **Conclusioni**

I costi di ricerca e sviluppo sono sostenuti dalle imprese col fine di accrescere le competenze e le conoscenze di base o col fine specifico di migliorare l'attività produttiva e l'efficienza dei processi utilizzati.

Da un punto di vista contabile era previsto un trattamento diverso per le spese di ricerca applicata e di sviluppo rispetto a quelle di ricerca di base. **Le recenti modifiche al Codice civile hanno invece previsto che dall'anno contabile 2016 le spese di ricerca, applicata e di base, dovranno subire il medesimo trattamento contabile.**

Tale novità deve essere valutata attentamente specialmente dalle imprese che al 31/12/2015 presentano costi di ricerca applicata capitalizzati.

Dall'anno 2015, inoltre, saranno premiate, con un credito d'imposta, le imprese che incrementano le spese di ricerca e sviluppo rispetto a quelle sostenute nel triennio precedente.

Gli iscritti all'Accademia di Ragioneria potranno richiedere chiarimenti e approfondimenti sul tema.

Il Redattore
Dott. Alessandro Corona

Il Presidente della Fondazione
Prof. Dott. Paolo Moretti