

2011



Editore:

www.commercialistatelematico.com

Autore: Enrico Larocca

I COSTI DI RICERCA E SVILUPPO: ASPETTI OPERATIVI E CONTABILI

I progetti di ricerca e sviluppo si riferiscono ad attività poste in essere per acquisire nuove conoscenze o capacità tecnico-scientifiche, per la realizzazione di attività di sviluppo e di progettazione, volte alla trasformazione delle idee in progetti concretamente realizzabili che portino ad innovazioni nei processi produttivi e quindi all'avvio di nuovi prodotti e di nuovi servizi. Solo con l'accoglimento della IV direttiva CEE, è stato avviato un processo di riconsiderazione di questi costi, nell'ottica di una patrimonializzazione di quella componente degli stessi che denota le caratteristiche di fattore produttivo ad utilità ripetuta. La patrimonializzazione condizionata dei costi di R&S deve avvenire in ossequio alle regole dettate dall'art. 2426, co. 1 n.5) del cod. civ. e secondo i principi dettati da OIC 24.

ASPETTI GENERALI

L'espressione **Ricerca e Sviluppo, R&S** (in inglese, **Research and Development, R&D**), viene usata in genere per indicare quella parte di un'impresa industriale (uomini, mezzi e risorse finanziarie), che viene dedicata allo studio di innovazioni



tecnologiche da utilizzare per migliorare i propri prodotti, crearne di nuovi, o migliorare i processi di produzione dei beni e servizi. La frase "ricerca e sviluppo", ha un'importanza commerciale speciale, oltre alla relativa associazione convenzionale alla ricerca e sviluppo tecnologico, poiché il richiamo commerciale prodotto dalla parola «innovazione» esercita un effetto espansivo sulle vendite, per cui l'apporto di

innovazioni produttive ai prodotti esistenti o l'introduzione di nuovi prodotti o di nuovi servizi, diventa fattore di sviluppo dei volumi di vendita e dei profitti nelle imprese che le adottano. Come già detto in precedenza, i costi sostenuti per ottenere **nuovi prodotti e/o servizi**, nonché

nuovi processi produttivi, qualificabili come **costi di ricerca e sviluppo** trovano una prima regolamentazione nell'art. 2426, comma 1, n. 5) del codice civile: tali costi, aventi utilità pluriennale, possono

essere iscritti nell'attivo dello **stato patrimoniale** civilistico con il consenso, se presente, del **collegio sindacale** e devono essere ammortizzati entro un periodo non superiore a **cinque anni**. Nel rispetto del **principio contabile OIC 24**, la capitalizzazione del costo è ammissibile, se sono attinenti a **specifici progetti**. Inoltre, tale principio suddivide i costi in tre categorie:

- a) spese di ricerca di base;
- b) spese di ricerca applicata o finalizzata ad un specifico prodotto o processo produttivo;
- c) spese di sviluppo.

I **costi di ricerca di base** sono quelli **sostenuti per il complesso di studi, esperimenti, indagini che non hanno una finalità ben definita, per cui vanno considerati costi ad utilità generica e conseguentemente giammai potranno essere oggetto di capitalizzazione**. I costi di ricerca applicata e di sviluppo, invece, possono concorrere alla formazione del reddito di più esercizi, mediante l'ammortamento per effetto della capitalizzazione del costo, a condizione che:

- il prodotto o processo risulti **chiaramente definito** ed i costi correlati risultino ad esso imputabili;
- si dimostra la **fattibilità tecnica del prodotto o del processo**;
- gli amministratori hanno manifestato **l'intenzione di produrre il prodotto o di adottare il processo**;
- **esiste un mercato** su cui collocare in futuro il prodotto, oppure, il processo è destinato ad

essere **utilizzato internamente**, dimostrando la sua utilità per l'impresa;

- **esistono o saranno disponibili risorse interne** per la commercializzazione o per il completamento del processo.

In sostanza, i **costi riconducibili all'attività di ricerca di base vanno sempre inseriti nel conto economico**; mentre i **costi che si riferiscono all'attività di ricerca applicata e sviluppo, quando consentano l'identificazione di un'attività immateriale, possono essere capitalizzati, se l'impresa è in condizione di dimostrare l'utilità pluriennale degli stessi**. Per la contabilizzazione delle spese di ricerca e sviluppo che vengono svolte internamente e la cui durata è da rintracciarsi in più esercizi, è opportuno iscrivere tali costi che presentano la caratteristica di pluriennalità nella voce di bilancio "*immobilizzazioni in corso*", fino al loro completamento. Inoltre, finché l'ammortamento non è stato completato possono essere distribuiti dividendi, solo se residuano **riserve disponibili** sufficienti a coprire l'ammontare dei costi non ammortizzati, rendendosi in tal caso operativo, il disposto dell'art. 2426 co. 1, n. 5) del cod. civ.

I COSTI DI R&S SECONDO I PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI

Anche secondo i principi contabili nazionali, le attività di produzione della conoscenza, svolte in azienda possono essere distinte in:

- 1) ricerca di base;
- 2) ricerca applicata;
- 3) sviluppo.

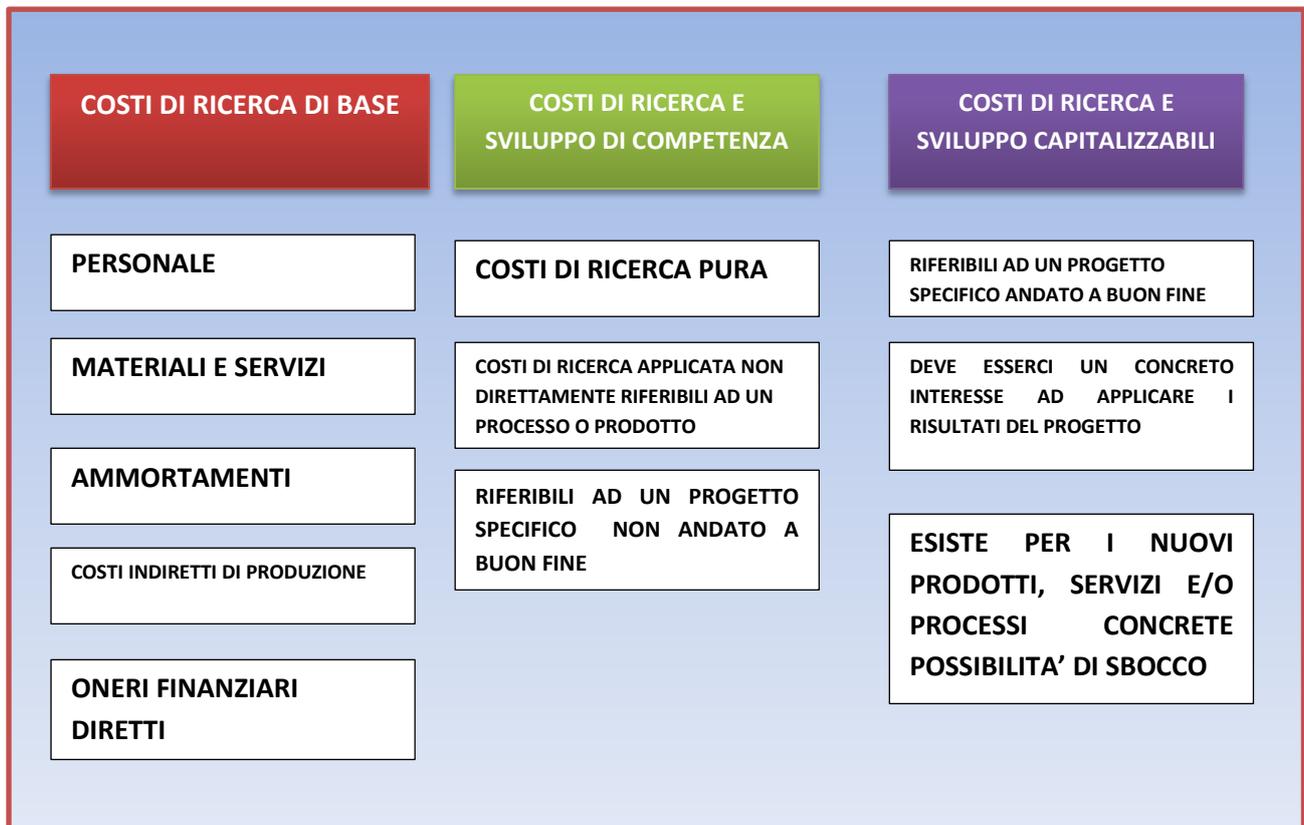
La ricerca di base, come già detto in precedenza, viene intesa come il complesso di studi, esperimenti, indagini, da considerarsi di utilità generica all'impresa. La ricerca applicata consiste nel complesso di studi, esperimenti, indagini che si riferiscono direttamente alla possibilità e all'utilità di realizzare uno specifico progetto in un prodotto o in un processo produttivo. Infine, lo sviluppo è l'applicazione dei risultati della ricerca o di altre conoscenze possedute o acquisite per la produzione di materiali, strumenti, prodotti, nuovi processi o sostanzialmente migliorati. I costi sostenuti per la ricerca di base incidono per intero sul reddito del periodo in cui sono sostenuti. I costi di ricerca applicata e sviluppo, invece, possono essere capitalizzati a condizione che:

- i costi siano identificabili e riferiti ad attività chiaramente finalizzate all'ottenimento di definiti processi produttivi e/o prodotti;
- l'impresa deve avere la concreta intenzione di realizzare i processi produttivi/prodotti verso i quali è indirizzata l'attività di ricerca e sviluppo;
- i processi/prodotti siano fattibili dal punto di vista tecnico e finanziario, con ciò significando, di ipotizzare, per i processi produttivi e per i prodotti in parola, futuri impieghi nella combinazione produttiva o concreti sbocchi di mercato.

In generale, infatti, **il rinvio dei costi di ricerca applicata e di sviluppo al futuro presuppone, da una parte, che le innovazioni di processo e/o di prodotto ottengano dei risultati positivi, dall'altra, che i ricavi derivanti dalla cessione dei nuovi beni e servizi o di beni e servizi ottenuti dai nuovi processi produttivi siano remunerativi di tutti i costi, comprese le quote di ammortamento dei costi di ricerca e sviluppo (OIC 24). I costi di ricerca e sviluppo, sostenuti nel corso del periodo amministrativo, sono**

interamente di competenza economica dello stesso, quando si riferiscono ad attività di ricerca

rispondenti al carattere di sistematicità, sono orientati ad una maggiore prudenza estimativa,



procedere con l'imputazione integrale dei costi di ricerca e sviluppo all'esercizio di loro sostenimento, dato che tali costi non saranno recuperabili tramite i ricavi futuri (per via, ad esempio, del fallimento o delle difficoltà tecnico, economiche e finanziarie di completamento del progetto). I costi di ricerca e sviluppo patrimonializzati sono ammortizzati in quote costanti, sulla base di un piano di ammortamento, soggetto a revisione annuale al fine di accertarne la congruità. In taluni casi, possono essere adottati metodi che, purché

Il codice civile disciplina all'art. 2426, co. 1, n. 5) i «I COSTI DI RICERCA E SVILUPPO, unitamente ai costi d'impianto e d'ampliamento nel modo seguente: i costi di impianto e di ampliamento, i costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità aventi utilità pluriennale, possono essere iscritti nell'attivo con il consenso, ove esistente, del collegio sindacale e devono essere ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni.

¹ V. Antonelli e R. D'Alessio in Guida alla Contabilità & Bilancio n. 3, ed. Il Sole 24 Ore, dal titolo: Attivo Immobilizzato – Scritture continuative e di assestamento, pag. 46 e ss.

Fino a che l'ammortamento non è completato, possono essere distribuiti dividendi solo se residuano riserve disponibili sufficienti a coprire l'ammontare dei costi non ammortizzati. La norma, si pone come regola di garanzia volta ad evitare pratiche che possano tradursi in operazioni di annacquamento del capitale. In tale direzione, il parere del collegio sindacale, risulta obbligatorio e vincolante. L'organo di controllo, fornirà parere favorevole alla capitalizzabilità, così come ritenuto comunemente da dottrina e prassi, solo per i costi di ricerca e sviluppo che non hanno carattere routinario, perché unicamente in rapporto a tali costi, possono rivelarsi quei caratteri di pluriennalità o di utilizzo plurimo che possano giustificare lo storno dal Conto Economico e l'iscrizione nell'Attivo patrimoniale dei costi così rilevati.

I COSTI DI R&S NEI PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI

I principi contabili internazionali si sono occupati dei costi di ricerca e sviluppo, ad esempio analizzando le questioni connesse

al costo dei siti web². Lo IAS 38, rubricato Attività Immateriali, ai par. da 54-67, disconosce alle spese per la ricerca sia di base sia applicata, la qualifica di attività immateriale, per l'impossibilità di dimostrare che essa genererà possibili benefici futuri³. Più in particolare, lo IAS 38, ritiene **la ricerca come un'indagine originale e pianificata intrapresa con la prospettiva di conseguire nuove conoscenze o scoperte tecnico-scientifiche**. Tale attività deve essere tenuta separata dallo sviluppo poiché a determinate condizioni, tali tipologie di costi sono patrimonializzabili. **Lo sviluppo**, è definito da IAS 38, **come l'applicazione dei risultati della ricerca o di altre conoscenze a un piano o a un progetto per la produzione di materiali, di dispositivi, processi, sistemi o servizi, nuovi o sostanzialmente migliorati, prima dell'inizio della produzione commerciale o dell'utilizzazione**. I principi contabili internazionali (IAS/IFRS), si sono anche occupati dei costi di ricerca e

² E. Larocca in Corso di Bilancio e Contabilità, dal titolo [Gli aspetti operativi e contabili del costo dei siti web](http://www.commercialistatelematico.com), in www.commercialistatelematico.com, Gen./2009.

³ V. Antonelli e R. D'Alessio, in SUMMA BILANCIO 2011, pag. 232, par. 12637.

sviluppo con il SIC 32 (l'interpretazione n. 32 della Standing Interpretations Committee) intitolato – *Attività immateriali. Costi connessi a siti Web*, per definire l'aspetto contabile di tali costi, ritenuto evidentemente alquanto importante nell'era del terziario avanzato. Secondo tali principi, il sito aziendale è un software che contiene una serie di informazioni che possono essere tutelate o non tutelate. Per poter accedere al sito per renderlo consultabile in rete, è necessario che l'impresa, si doti di un dominio Internet. La manutenzione del sito, potrà essere affidata a personale interno all'azienda, oppure potrà essere delegata all'esterno. Ed è qui che l'interpretazione fornisce una mappa del trattamento dei costi relativi ai siti web, distinguendo le fasi di creazione e gestione del sito Internet in:

1) **pianificazione:** analisi di fattibilità, definizione degli obiettivi, valutazione delle alternative;

2) **sviluppo di applicazioni e infrastrutture:** acquisto del nome di dominio, dell'hardware e del software per lo sviluppo del progetto;

3) **analisi e predisposizione dell'adeguata architettura grafica;**

4) **definizione dei contenuti da inserire nel sito.** Ora, in rapporto ai costi per la

costruzione del sito, gli stessi devono essere spesi a Conto Economico oppure capitalizzati, tenendo conto di quanto in precedenza affermato in rapporto a IAS 38. La capitalizzabilità può ricorrere sia che il sito sia stato commissionato e realizzato da aziende esterne specializzate in grafica computerizzata e sviluppo siti web, sia nel caso in cui lo stesso venga sviluppato interamente utilizzando conoscenze e risorse umane interne. L'opportunità di capitalizzare questi costi, resta tuttavia condizionata dalla verificabilità dell'esistenza di benefici futuri. Da questo punto di vista, i costi di costruzione del sito Web, possono saranno distinti in:

1) **costi di ricerca:** aventi lo stesso trattamento contabile riservato ai costi di start-up, di formazione e di pubblicità con valenza pluriennale;

2) **costi di sviluppo:** costi per definizione capitalizzabili, in quanto costi di carattere a carattere pluriennale, misurabili secondo due criteri alternativi:

a. secondo il criterio definito del *benchmark treating* con il quale l'ammortamento è calcolato sul costo storico tenendo conto del grado di senescenza;

b. secondo il criterio definito dell'*allowed alternative treatment*, con il quale la deduzione risulterebbe agganciata al *fair value* del bene immateriale.

ASPETTI FISCALI DEI COSTI DI R&S

L'articolo 108 del TUIR, si occupa del **trattamento fiscale delle spese per studi e ricerche, nelle quali rientrano le spese di ricerca e sviluppo**. Secondo la norma fiscale tali costi potranno essere:

- totalmente attribuiti al conto economico dell'esercizio di sostenimento;
- potranno alternativamente essere gradualmente dedotti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto. Tale trattamento è stato condiviso anche dall'Agenzia delle Entrate che con la Circolare del 25 luglio 2006 n. 95/E, ha avuto modo di precisare che *i costi per progetti,*

se capitalizzati in base ai principi contabili, potranno essere ammortizzati, a partire dall'anno dal quale ne è iniziato lo sfruttamento.

Potrebbe ritornar applicabile anche l'art. 103 del TUIR, rubricato *Ammortamento dei beni immateriali*³, che al co. 1 stabilisce che le quote di ammortamento del costo dei diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno, dei brevetti industriali, dei processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico sono deducibili in misura non superiore a un terzo del costo; quelle relative al costo dei marchi d'impresa sono deducibili in misura non superiore ad un decimo del costo.

ASPETTI CONTABILI DEI COSTI DI R&S

Per il trattamento contabile dei costi di ricerca e sviluppo, utilizzeremo un esempio i cui dati saranno utilizzati per le conseguenti annotazioni in P.D.

CASO

La società Beta S.p.A. ha sostenuto nel 2011, costi di ricerca e sviluppo per un totale di 140.000 Euro, così distribuiti:

- costi di ricerca di base Euro 40.000 + IVA ordinaria;
- costi di ricerca applicata e sviluppo di un nuovo prodotto avente sigla F114, tecnicamente realizzabile in 5 anni. I ricavi dell'investimento potranno essere utilizzati per il recupero delle spese di investimento in ricerca applicata e sviluppo. Tali costi ammontano a 100.000 Euro + Iva ordinaria.

La rilevazione dei costi di ricerca di base

CONTI	BILCEE	DARE	AVERE
Costi esterni di ricerca e sviluppo	CE - B7)	40.000,00	
IVA ns/credito	A - C II 4-bis)	8.400,00	
Debiti v/fornitori	P - D 7)		48.400,00
Per rilevazione dei costi di ricerca di base			

Conformemente a quanto affermato in precedenza, tali costi saranno interamente attribuiti al Conto Economico generale dell'esercizio di sostenimento.

I costi di ricerca applicata e di sviluppo capitalizzati

Per questi costi bisogna distinguere, il caso dello sviluppo svolto con risorse materiali, immateriali

e umane interne, dal caso della commissione del progetto ad una ditta esterna. Nel caso in cui **la ricerca applicata e lo sviluppo è stato condotto con risorse interne** allora a fronte dei costi per le varie risorse utilizzate affluite a C.E. occorrerà apportare una rettifica, capitalizzandone il relativo importo.

A P.D. si avrà:

CONTI	BILCEE	DARE	AVERE
Costi di ricerca e sviluppo	A - B I 2)	100.000,00	
Capitalizzazione di costi di ricerca e sviluppo	CE - A 4)		100.000,00
Per rilevazione dei costi di ricerca di applicata e di sviluppo			

Nel caso in cui **la ricerca applicata e lo sviluppo è stato affidato a ditte esterne** con commessa eseguita in due anni e distribuita temporalmente in pari misura, a P.D. si avrà:

- a) al ricevimento della fattura per i servizi parzialmente svolti:

CONTI	BILCEE	DARE	AVERE
Immobilizzazioni in corso e acconti	A - B I 6)	50.000,00	
IVA ns/credito	A - C II 4-bis)	10.500,00	
Debiti v/fornitori	P - D 7)		60.500,00
Ricevuta fattura per servizi di sviluppo nuovo prodotto (S.A.L. del primo anno)			

b) al completamento della commessa si avrà:

CONTI	BILCEE	DARE	AVERE
Costi di ricerca e sviluppo	CE – B 7)	100.000,00	
IVA ns/credito (*)	A – C II 4-bis)	10.500,00	
Debiti v/fornitori	P – D 7)		60.500,00
Immobilizzazioni in corso e acconti	A – B I 6)		50.000,00
Ricevuta fattura per servizi di sviluppo nuovo prodotto (saldo commessa)			

(*) il credito IVA è stato calcolato sul saldo della commessa di 100.000 Euro al netto dell'acconto di 50.000 già fatturato.

CONTI	BILCEE	DARE	AVERE
Costi di ricerca e sviluppo da ammortizzare	A – B I 2)	100.000,00	
Capitalizzazione di costi di ricerca e sviluppo	CE – A 4)		100.000,00
Per rilevazione della capitalizzazione dei costi.			

Il conto «Costi di ricerca e sviluppo» allocato nella voce B 7) Servizi del C.E. viene stralciato dal C.E. con la rettifica operata attraverso l'appostazione del conto «Capitalizzazione costi per ricerca e
Matera, 21/10/2011

Enrico Larocca

sviluppo» nella voce A 4) del Valore della produzione.

L'ammortamento dei costi di R&S capitalizzati

L'ammortamento dovrà esser corredato da apposito piano che potrà avere la seguente struttura:

Anno	Costo Storico	Aliquota	Ammto	FondoAm	Residuo
1	100.000,00	20%	20.000,00	20.000,00	80.000,00
2	100.000,00	20%	20.000,00	40.000,00	60.000,00
3	100.000,00	20%	20.000,00	60.000,00	40.000,00
4	100.000,00	20%	20.000,00	80.000,00	20.000,00
5	100.000,00	20%	20.000,00	100.000,00	-

L'ammortamento avverrà per quote costanti nell'esercizio di effettiva disponibilità del nuovo prodotto o servizio o processo ottenuto con l'innovazione tecnico-produttiva.

Nel primo anno di ammortamento a P.D. avremo:

CONTI	BILCEE	DARE	AVERE
Ammortamento costi di ricerca e sviluppo da ammortizzare	CE – B 10. a)	20.000,00	
Fondo ammortamento di costi di ricerca e sviluppo	A – B I 2)		20.000,00
Per rilevazione ammortamento dei costi di ricerca e sviluppo capitalizzati.			

<http://www.commercialistatelematico.com/>

<http://www.commercialistatelematico.com/newsletter.html>

© 1995 - 2011 Commercialista Telematico. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.