

Costi di ricerca e pubblicità

Novità del D.Lgs. 139/2015

Effetti sul bilancio 2015

di Fabio Carriolo

Aspetti generali

Il D.Lgs. 18.8.2015 n. 139 [c.d. *decreto bilanci*] è intervenuto in un ambito già soggetto a revisioni frequenti come quello delle valutazioni e dei comportamenti da tenere in bilancio per fornire una rappresentazione corretta dei fatti aziendali, modificando i criteri di valutazione dei costi di ricerca e pubblicità.

Si rammenta che tali costi potevano essere iscritti, alle condizioni previste dal documento OIC 24 e con il consenso, ove esistente, del Collegio sindacale, nella voce «B.I.2 - costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità» dell'attivo di Stato patrimoniale e devono essere ammortizzati entro un periodo non superiore a 5 anni.

Modificando l'art. 2424 del codice civile, il *decreto bilanci* ha innovato la disciplina in esame, prevedendo che i costi di ricerca e pubblicità non siano più capitalizzabili, in linea con la prassi internazionale. Per effetto di tale innovazione, a decorrere dai bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio a partire dal primo gennaio 2016, i costi di ricerca e pubblicità costituiranno costi di periodo e dovranno essere iscritti in conto economico nell'esercizio del loro sostenimento.

il nuovo approccio potrebbe risultare penalizzante per le imprese che hanno capitalizzato i costi in applicazione dei principi contabili nazionali, e che si troverebbero al primo gennaio 2016 a dover cancellare gli investimenti, con i relativi effetti sul patrimonio netto dell'impresa.

Ulteriori problematiche potrebbero essere generate – in assenza di un adeguato intervento normativo - in conseguenza delle difficoltà nel distinguere le spese di ricerca dalle spese di sviluppo.

Cos'è «ricerca e sviluppo»?

Mentre la chiara individuazione di cosa costituisca «spese pubblicitarie», relativamente ai tratti distintivi con le altre spese [già costituenti immobilizzazioni immateriali] sembra non presentare problemi, non altrettanto può affermarsi per gli elementi idonei a isolare le spese di «sviluppo» rispetto a quelle dedicate alla «ricerca». Anzi, nella normativa vigente e anche nel giudizio comune, ricerca e sviluppo continuano a essere visti come una funzione unica [dal punto di vista delle imprese, la ricerca è finalizzata allo sviluppo produttivo e commerciale].

A tale riguardo soccorre la normativa riguardante le agevolazioni fiscali, che pone dei confini ben precisi, e in particolare quella riguardante i benefici riservati, appunto, alle spese di ricerca e sviluppo [da ultimo si veda l'art. 3 del D.L. 23.12.2013 n. 145 - c.d. *Destinazione Italia* -, convertito, con modificazioni, dalla L. 21.2.2014 n. 9].

Secondo la lettura compiuta nella circolare della Fondazione Nazionale Commercialisti [FNC] del 28.2.2015, l'elenco delle attività ammissibili al credito di imposta ricalca quello degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione di matrice comunitaria¹, e comprende:

- 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 utilizzazioni pratiche dirette («**ricerca fondamentale**» ex par. 1.3., lett. m della Comunicazione della Commissione Europea²);
- 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) [«**ricerca industriale**» ex par. 1.3. lett q) della Comunicazione];
- 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

¹ Comunicazione della Commissione Europea 2014/C-198/01, sostitutiva - con decorrenza 1° luglio 2014 - della previgente Comunicazione 2006/C-323/01.

² Cfr. nota 3.

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 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 («sviluppo sperimentale» ex par. 1.3. lett. j);

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.

Questa breve elencazione consente di comprendere che [con una certa approssimazione]:

- è «ricerca» la sperimentazione a applicazione che precede l'elaborazione / creazione di nuove linee, sistemi, prodotti;
- è «sviluppo» la vera e propria creazione di un nuovo prodotto / processo / servizio da immettere sul mercato.

L'intervento normativo

Dalla modifica dell'art. 2424 c.c., con l'eliminazione dei costi di ricerca e di pubblicità dagli oneri pluriennali capitalizzabili tra le immobilizzazioni immateriali, consegue l'eliminazione del richiamo a tali costi:

- nell'art. 2426 comma 1 n. 5 c.c., che disciplina i criteri di valutazione degli oneri pluriennali;
- nell'art. 2427 comma 1 n. 3 c.c., che richiede di indicare in nota integrativa la composizione delle voci: «costi di impianto e di ampliamento» e: «costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità, nonché le ragioni della iscrizione ed i rispettivi criteri di ammortamento».

Per effetto della modifica in esame, a decorrere dai bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio a partire dal primo gennaio 2016, i costi di ricerca e pubblicità costituiranno costi di periodo e dovranno essere rilevati a Conto economico nell'esercizio del loro sostenimento.

Secondo quanto è affermato nei dossier dei servizi studi parlamentari, le nuove disposizioni normative intendono recepire nell'ordinamento

italiano la **direttiva 2013/34/UE del Parlamento europeo e del Consiglio del 26.6.2013**, riguardante i bilanci di esercizio, i bilanci consolidati e le relative relazioni di talune tipologie delle imprese dei Paesi membri dell'Unione europea, secondo quanto previsto dall'art. 1, cc. 1 e 3, nonché dell'allegato B della legge di delegazione europea 2013 relativa al secondo semestre [L. 7.10.2013, n. 154].

Più in dettaglio...

In particolare, l'art. 6 del D.Lgs. n. 139/2015 ha modificato le disposizioni dell'art. 2424 c.c. in ordine al contenuto dello stato patrimoniale, per recepire gli effetti sulle voci di bilancio derivanti dalla nuova disciplina sugli strumenti derivati, sulle spese di ricerca e pubblicità [che vengono ricomprese nei cd. costi di sviluppo] e sulle azioni proprie.

Sono state introdotte specifiche voci di dettaglio relative ai rapporti intercorsi con imprese sottoposte al controllo delle controllanti [c.d. imprese sorelle].

Sono inoltre state eliminate le disposizioni relative ai conti d'ordine, recate dall'art. 2424 c.c. c. 3. Le relative informazioni sono ora contenute nella nota integrativa [art. 16, par. 1, lett. d della direttiva].

A tale riguardo viene precisato che i conti d'ordine rappresentano annotazioni di memoria a corredo della situazione patrimoniale finanziaria esposta nello stato patrimoniale; non costituiscono quindi attività e passività in senso proprio e svolgono una funzione informativa su operazioni che, pur non esercitando influenza sul patrimonio o sul risultato economico dell'esercizio, possono causare effetti in esercizi successivi.

I conti d'ordine includono le garanzie, gli impegni, i beni di terzi presso la società e i beni della società presso terzi.

Il comma 9 dell'articolo in esame interviene sul contenuto della nota integrativa, disciplinata all'art. 2427 c.c., al fine di recepire le previsioni sulla struttura e sul contenuto della nota integrativa contenute negli artt. 15, 16, 17 e 18 della direttiva.

La lettera a) di tale comma ha eliminato il richiamo ai **costi di ricerca e pubblicità** contenuto nel n. 3 dell'art. 2427, trattandosi di costi non più capitalizzabili; rimane invece fermo il riferimento ai **costi di sviluppo**.

Alcune precisazioni

Secondo le norme antevigenti rispetto alle innovazioni del 2015, i costi di ricerca e di pubblicità sono iscrivibili, alle condizioni previste dal documento OIC 24 e con il consenso, ove esistente, del Collegio sindacale, nella voce B.I.2 [costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità dell'attivo di stato patrimoniale e devono essere ammortizzati entro un periodo non superiore a 5 anni.

Il D.Lgs. n. 139/2015 è intervenuto sulla disciplina in esame, prevedendo che i costi di ricerca e pubblicità **non siano più capitalizzabili**, in linea con la prassi internazionale.

Per effetto delle modifiche apportate, a decorrere dai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2016, i costi di ricerca e pubblicità costituiranno **costi di periodo** e dovranno essere rilevati a conto economico nell'esercizio del loro sostenimento.

Già il principio contabile nazionale OIC 24 introduceva però dei vincoli alla patrimonializzazione di questi costi.

Per quanto attiene alle problematiche di tipo operativo, si osserva che le nuove previsioni entrano in vigore per gli esercizi che hanno inizio dal 1° gennaio 2016; le rilevazioni contabili devono quindi essere effettuate successivamente alla riapertura dei conti dell'esercizio 2016.

Da un lato, l'innovazione comporta la cancellazione di investimenti già patrimonializzati [con il conseguente decremento del patrimonio netto dell'impresa]; dall'altro occorre considerare che non dovranno essere eliminate tutte le spese di ricerca e sviluppo non ancora integralmente ammortizzate, ma solamente l'ammontare corrispondente a quelle spese che sono qualificabili come **spese di ricerca e non di sviluppo**.

La distinzione potrebbe non essere semplice: prudenzialmente potrebbe essere eliminata l'intera somma, ma gli effetti sul patrimonio netto in questo caso sarebbero molto significativi.

I problemi rischiano di essere acuiti dal fatto che il legislatore non ha introdotto alcuna disposizione transitoria [intesa a consentire l'ammortamento dei costi di ricerca e pubblicità già capitalizzati nei precedenti esercizi fino al loro esaurimento].

I cambiamenti nello stato patrimoniale

Le principali norme che interessano lo **stato patrimoniale** delle imprese in relazione alle immobilizzazioni immateriali sono quelle sintetizzate nella tabella che segue.

Si fa presente che:

il n. 2) del comma 1 [costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità] assume la denominazione di «costi di sviluppo», mentre nell'art. 2426, dedicato ai criteri di valutazione, scompare il riferimento ai costi di ricerca e di pubblicità.

Immobilizzazioni immateriali – Stato patrimoniale	
art. 2424-bis, co. 1, c.c.	gli elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente devono essere iscritti tra le immobilizzazioni
art. 2424 c.c.	individuazione delle immobilizzazioni immateriali :
<i>cambiamenti decorrenti dall'1.1.2016</i>	<ol style="list-style-type: none"> 1) costi di impianto e di ampliamento; 2) costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità; 3) diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno; 4) concessioni, licenze, marchi e diritti simili; 5) avviamento; 6) immobilizzazioni in corso e acconti; 7) altre
art. 2425 c.c.	ammortamento sistematico delle immobilizzazioni immateriali – e conseguente iscrizione degli ammortamenti nel conto economico – la cui utilizzazione è limitata nel tempo
art. 2426, co. 1, n. 3), c.c.	Iscrizione nel conto economico (voce B.10.c) delle svalutazioni delle immobilizzazioni immateriali , nonché loro rilevazione a diretto decremento del valore delle immobilizzazioni nello stato patrimoniale ed esplicitazione in nota integrativa
art. 2426 c.c., co. 1, n. 5, c.c.	Iscrizione nell'attivo – con il consenso del collegio sindacale e l'ammortamento non superiore a 5 anni – dei costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità aventi utilità pluriennale
<i>cambiamenti decorrenti dall'1.1.2016</i>	
art. 2426 c.c., co. 1, n. 6, c.c.	Iscrizione nell'attivo – con il consenso del collegio sindacale e l'ammortamento non superiore a 5 anni – dell' avviamento , se acquisito a titolo oneroso, nei limiti del costo per esso sostenuto

Le informazioni da fornire nella nota integrativa

La **nota integrativa** del bilancio, la cui funzione è di fornire tutte le informazioni che richiedono un'esposizione più articolata rispetto alla mera evidenza dei «numeri», deve guidare il lettore delle informazioni contabili nella corretta interpretazione della realtà dell'impresa.

In particolare, le immobilizzazioni immateriali richiedono – dopo la riforma societaria e l'intervento dell'OIC - le seguenti esplicitazioni.

Anche per questo documento, come sopra osservato, le modificazioni apportate dal D.Lgs. n. 139/2015 comportano l'eliminazione del riferimento ai costi di ricerca e a quelli di pubblicità, ma non anche a quelli di sviluppo, che permangono.

Immobilizzazioni immateriali – Nota integrativa (art. 2427, c.c.). Informazioni da fornire

criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato

movimenti delle immobilizzazioni, specificando per ciascuna voce: il costo; le precedenti rivalutazioni, ammortamenti e svalutazioni; le acquisizioni, gli spostamenti da una ad altra voce, le alienazioni avvenute nell'esercizio; le rivalutazioni, gli ammortamenti e le svalutazioni effettuati nell'esercizio; il totale delle rivalutazioni riguardanti le immobilizzazioni esistenti alla chiusura dell'esercizio

misura e motivazioni delle riduzioni di valore applicate alle immobilizzazioni immateriali di durata indeterminata, facendo a tal fine esplicito riferimento al loro concorso alla futura produzione di risultati economici, alla loro prevedibile durata utile e, per quanto determinabile, al loro valore di mercato, segnalando altresì le differenze rispetto a quelle operate negli esercizi precedenti ed evidenziando la loro influenza sui risultati economici dell'esercizio e sugli indicatori di redditività di cui sia stata data comunicazione (tale previsione, introdotta – con il nuovo n. 3-bis dell'art. 2427, c.c. - a seguito della riforma del diritto societario, è stata inserita nel principio contabile a opera del documento OIC 1)

composizione delle voci «costi di impianto e di ampliamento» e «~~costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità~~», oltre alle ragioni dell'iscrizione e ai rispettivi criteri di ammortamento

ammontare degli oneri finanziari imputati nell'esercizio ai valori iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale, distintamente per ogni voce

eventuali modifiche dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati

*cambiamenti
decorrenti
dall'1.1.2016*

OIC 24

In generale, secondo l'OIC 24, le immobilizzazioni immateriali di durata indeterminata sono soggette a svalutazione nell'esercizio in cui si verifica che il loro valore non può essere recuperato tramite futuri flussi reddituali.

È quindi promossa la valutazione al *fair value* [valore equo] delle immobilizzazioni materiali, immateriali e finanziarie, con il superamento del metodo dell'ammortamento sistematico a favore di quello fondato sull'*impairment test* («test del danneggiamento»).

Ne consegue che tali immobilizzazioni – nell'ottica dell'applicazione dei principi contabili internazionali – dovranno annualmente essere sottoposte all'*impairment test*, confrontando il valore di bilancio con il relativo valore di mercato o d'uso.

Alle eventuali riduzioni di valore, *impairment loss*, deve corrispondere una svalutazione esplicita della posta cui si riferiscono, mentre le eventuali plusvalenze:

- se riferite a immobilizzazioni patrimonializzate, incrementano il patrimonio netto;
- se si riferiscono ad appostazioni del conto economico, vanno indicate nel conto economico stesso.

Con riguardo ai costi di ricerca, il documento OIC 24, come risultante dall'ultimo aggiornamento, effettua una distinzione tra **ricerca di base** e **ricerca applicata**.

La **ricerca di base** si compone dell'insieme di studi, esperimenti, indagini e ricerche che non hanno una finalità definita con precisione, considerandosi di utilità generica per la società.

La **ricerca applicata** o finalizzata a uno specifico prodotto o processo produttivo è, invece, l'insieme di studi, esperimenti, indagini e ricerche che si riferiscono direttamente alla possibilità e utilità di impiegare uno specifico progetto.

Questi costi secondo l'OIC possono essere capitalizzati nell'attivo patrimoniale, a condizione che - siano relativi a un prodotto o a un processo chiaramente definito, nonché identificabili e misurabili, che il progetto sia tecnicamente realizzabile, e che i ricavi che la società prevede di realizzare dal progetto siano almeno sufficienti a coprire i costi sostenuti per lo studio dello stesso. Alla luce del nuovo codice civile, come risultan-

te dalla revisione normativa qui esaminata, dall'1.1.2016 i costi capitalizzabili saranno, tra quelli qui considerati, solamente quelli di sviluppo.

6 aprile 2016
Fabio Carriolo