

B) IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI

I. IMMATERIALI

1. Costi di impianto e 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.

2) Costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità definizione

Costi relativi all'ideazione ed alla realizzazione di **nuovi materiali, prodotti, processi e formule** che, ragionevolmente, potranno essere sfruttate economicamente nel corso degli anni successivi; costi relativi a **ricerche di mercato** volte ad identificare, prima dell'effettiva messa in produzione di un determinato prodotto, l'effettiva possibilità di commercializzazione dello stesso.

PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI

Art. 2426 c.c.

La disciplina delle immobilizzazioni immateriali trova la propria fonte normativa nell'art. 2426 del c.c. dove vi sono le linee guida specificatamente predisposte per le immobilizzazioni immateriali, con particolare attenzione alle seguenti categorie: "Costi di impianto e ampliamento", "**Costi di ricerca, sviluppo e pubblicità**" e "Avviamento".

Principio Contabile Nazionale n. 24

Il principio contabile n. 24 declina le norme del codice civile e disciplina le immobilizzazioni immateriali secondo la normativa italiana. Tale principio, emanato per la prima volta nel 1999 dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e del Consiglio Nazionale dei Ragionieri è stato, nel corso degli anni, oggetto di revisioni fino ad arrivare all'attuale formulazione del principio contabile emesso il 30/05/2005 dall'OIC.

PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI

Ciò detto si ricorda che i principi contabili generali, elencati **nell'OIC n. 1**, costituiscono i fondamenti dei principi contabili applicati e sono da tenere presente anche nella valutazione delle immobilizzazioni immateriali.

In particolare si richiamano **i principi di comprensibilità, di prevalenza della sostanza sulla forma, d'imparzialità, di prudenza, di continuità dell'applicazione dei principi contabili, della competenza, di adeguata informativa della nota integrativa esplicativa del bilancio e della verificabilità dell'informazione.**

PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI

RICERCA: è l'indagine originaria e pianificata intrapresa con la prospettiva di conseguire nuove conoscenze o scoperte, scientifiche o tecniche.

SVILUPPO: è l'applicazione dei risultati della ricerca o di altre conoscenze, ad un piano o ad un progetto per la **produzione di materiali, dispositivi, prodotti, processi, sistemi o servizi**, nuovi o sostanzialmente avanzati, **precedente all'avvio della produzione commerciale o dell'utilizzazione.**

PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI

L'OIC n. 24 fa un'ulteriore distinzione tra:

RICERCA DI BASE: costi relativi a quell'insieme di studi, indagini e ricerche che non hanno una finalità definita con precisione, ma che è da considerarsi di **utilità generica** dell'impresa;

RICERCA APPLICATA O FINALIZZATA AD UNO SPECIFICO PRODOTTO O PROCESSO PRODUTTIVO: costi relativi all'insieme di studi e ricerche che si riferiscono direttamente alla possibilità ed utilità di realizzare uno specifico progetto;

PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI

La distinzione suindicata tra **costi di ricerca di base** e quelli **di ricerca finalizzata e sviluppo**, è importante soprattutto dal punto di vista della relativa rilevazione a bilancio. Infatti i costi inerenti alla **ricerca di base** sono **costi di periodo** e, pertanto, sono imputabili a conto economico nell'esercizio in cui sono sostenuti. Questo perché detti costi rientrano nella ricorrente operatività dell'impresa e sono di **supporto ordinario** all'attività imprenditoriale della stessa.

PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI

ESEMPI DI ATTIVITA' DI RICERCA

- **Attività** volte all'ottenimento di nuove conoscenze;
- **Studio** di applicazioni dei risultati della ricerca o di altre conoscenze;
- **Ricerca** di prodotti o processi alternativi;
- **Formulazione e progettazione** di un possibile prodotto nuovo o di processi alternativi.

ESEMPI DI ATTIVITA' DI SVILUPPO

- Valutazione di prodotti o di alternative di **processo**;
- **Progettazione**, costruzione e prova di prototipi e di modelli precedenti la produzione;
 - **Progettazione** di attrezzi, maschere di montaggio, stampi e matrici che impiegano nuova tecnologia;
 - **Progettazione**, costruzione e funzionamento di un impianto pilota senza la capacità produttiva adeguata ai fini della commercializzazione dei prodotti.

PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI

Esempi di attività escluse:

- Messa a punto del **processo produttivo** nella fase iniziale della produzione commerciale;
- **Controllo di qualità** durante la produzione commerciale;
- Ricerca di guasti connessi ad interruzioni durante la **produzione** commerciale;
- Lavori svolti per rifinire, arricchire o comunque **migliorare la qualità** di un prodotto esistente;
- **Adattamento** ad una particolare richiesta o necessità del cliente come parte di una regolare attività commerciale;
- **Cambiamenti stagionali** o comunque periodici di modelli dei prodotti esistenti;
- **Normale progettazione** di attrezzi, maschere di montaggio, stampi e matrici;
- **Attività**, incluse progettazione e costruzione meccanica, relative alla costruzione, al trasferimento, alla nuova dislocazione o all'avviamento di mezzi o macchinari diversi da quelli usati **specificatamente** per un particolare progetto di ricerca e sviluppo.

PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI

COMPOSIZIONE DEI COSTI DI RICERCA E SVILUPPO:

I costi di ricerca e sviluppo **includono:**

- a) Stipendi, salari ed altri costi relativi al personale impegnato nelle attività di ricerca e sviluppo;
- b) Costi dei materiali e dei servizi impiegati nelle attività di ricerca e sviluppo;
- c) Ammortamento di immobili, impianti e macchinari nella misura in cui queste attività vengono impiegate per le attività di ricerca e sviluppo;
- d) Costi generali, diversi dai costi generali amministrativi, relativi alle attività di ricerca e sviluppo;
- e) Altri costi, quali l'ammortamento di brevetti e licenze, nella misura in cui queste attività vengono impiegate per le attività di ricerca e sviluppo.

PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI

COMPOSIZIONE DEI COSTI DI RICERCA E SVILUPPO:

I **costi di vendita non sono inclusi** nei costi di ricerca e sviluppo.

I **costi di finanziamento** possono essere inclusi nei costi di sviluppo secondo quanto previsto nel trattamento contabile alternativo consentito di cui allo **IAS 23 – costi di finanziamento**.

PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI

IAS N. 23: IL TRATTAMENTO DEGLI ONERI FINANZIARI

Per **oneri finanziari** si intendono **gli interessi e gli altri oneri finanziari** sostenuti dall'azienda in relazione all'ottenimento di un **finanziamento**.

Per lo IAS 23 i beni che giustificano la capitalizzazione (**attività qualificate**), sono quei beni che per essere **pronti per l'uso previsto o per la vendita**, richiedono un **lungo periodo di tempo**.

PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI

IAS N. 23: IL TRATTAMENTO DEGLI ONERI FINANZIARI

Ad esempio, possono essere considerati beni che giustificano una **capitalizzazione**:

- rimanenze;
- impianti manifatturieri;
- impianti per la produzione di energia;
- attività immateriali;
- investimenti immobiliari.

PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI

IAS N. 23: IL TRATTAMENTO DEGLI ONERI FINANZIARI

La **capitalizzazione** degli oneri finanziari può avvenire solo ed esclusivamente al verificarsi delle seguenti **condizioni**:

1. Gli oneri sono direttamente imputabili all'acquisizione, alla costruzione o alla produzione di un bene o di un'attività che ne giustifichi la capitalizzazione;
2. sia probabile che tali oneri comporteranno benefici economici futuri per l'impresa;
3. Gli oneri possono essere attendibilmente determinati;
4. Gli oneri non sarebbero stati sostenuti se non si fosse acquisito il bene o l'attività.

PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI

IAS N. 23: IL TRATTAMENTO DEGLI ONERI FINANZIARI

Chiaramente, nel caso in cui siamo di fronte a **finanziamenti specifici** (cioè stipulati specificatamente per l'acquisto di un bene), non ci sono problemi per la capitalizzazione degli oneri. Dagli oneri finanziari andranno dedotti solamente i **proventi finanziari** derivanti dall'investimento temporaneo dei fondi (quando siamo in attesa di finanziare il bene).

Nel caso invece di **finanziamenti generici**, ossia stipulati genericamente ed in parte utilizzati per l'acquisizione di un bene, può risultare non sempre immediato e discutibile, stabilire un legame diretto tra certi finanziamenti ed il bene stesso.

PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI

IAS N. 23: IL TRATTAMENTO DEGLI ONERI FINANZIARI

Lo **IAS 23** prevede che il “**trattamento contabile di riferimento**” è l’**obbligatorietà della capitalizzazione degli interessi**, qualora ne sussistano i requisiti.

L’eccezione, o “**trattamento contabile alternativo consentito**”, è rappresentato dall’**imputazione a conto economico degli oneri finanziari**.

PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI

RILEVAZIONE DEI COSTI DI RICERCA E SVILUPPO:

L'attribuzione dei costi di ricerca e sviluppo a diversi esercizi **non può** eccedere i benefici economici che l'impresa ritiene deriveranno dalle attività di ricerca e sviluppo medesime.

I **benefici economici attesi** dalle attività di sviluppo comprendono i **ricavi** provenienti dalla vendita del prodotto o del processo, i **risparmi** di costi e gli altri benefici derivanti dall'impiego del prodotto o del processo da parte dell'impresa stessa.

I costi di ricerca e sviluppo **devono** essere rilevati come **costi** nell'esercizio in cui essi sono sostenuti.

PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI

CONDIZIONI PER LA CAPITALIZZAZIONE:

Essi **possono** essere **rilevati come attività** quando sono soddisfatti i seguenti criteri:

a) Il prodotto o il processo è chiaramente definito ed i **costi** attribuibili al prodotto o al processo possono essere **identificati** distintamente o attendibilmente misurati;

L'azienda cioè deve essere in grado di dimostrare la diretta inerenza dei costi sostenuti al prodotto. Nei casi in cui risulta dubbio se un costo di natura generica possa essere attribuito ad un progetto specifico ovvero alla gestione quotidiana e ricorrente, il costo non dovrà essere capitalizzato, ma speso a conto economico.

PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI

CONDIZIONI PER LA CAPITALIZZAZIONE:

Essi possono essere **rilevati come attività** quando sono soddisfatti i seguenti criteri:

b) La fattibilità tecnica del prodotto o del processo **può** essere dimostrata;

Si rileva che la realizzabilità del progetto è l'elemento più difficile da definire a priori. In particolare, la fase iniziale del progetto potrebbe concludersi sia con un successo che con un insuccesso. Spesso la determinazione della realizzabilità del progetto non è possibile nelle fasi iniziali di lancio del progetto stesso e di conseguenza l'estrema incertezza comporta, per il principio della prudenza, che i costi di ricerca e di sviluppo vengano capitalizzati solo dal momento in cui il progetto si dimostri capitalizzabile.

PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI

CONDIZIONI PER LA CAPITALIZZAZIONE:

Essi possono essere **rilevati come attività** quando sono soddisfatti i seguenti criteri:

- c) L'impresa intende **produrre e commercializzare**, o utilizzare, il prodotto o il processo;
- d) Può essere dimostrata l'**esistenza** di un mercato per il prodotto o per il processo, o, se esso deve essere impiegato internamente invece che essere venduto, la sua utilità per l'impresa.

Questo significa che i ricavi che l'azienda prevede di realizzare dal progetto in questione devono essere almeno **sufficienti a coprire i costi sostenuti per lo studio** dello stesso, dopo aver dedotto gli ulteriori costi di sviluppo, i relativi costi di produzione ed i costi di vendita direttamente sostenuti per la commercializzazione del prodotto.

PRINCIPI CONTABILI NAZIONALI

CONDIZIONI PER LA CAPITALIZZAZIONE:

Essi possono essere **rilevati come attività** quando sono soddisfatti i seguenti criteri:

e) Esistono adeguate risorse, o la loro disponibilità può essere dimostrata, per completare il progetto e commercializzare o utilizzare il prodotto/processo.

L'impresa infine deve essere in grado di **sostenere finanziariamente il progetto** ovvero essere in grado di **procurarsi le risorse necessarie**. Si può verificare il caso che nel primo esercizio i costi vengano addebitati a conto economico, mentre successivamente gli ulteriori costi sostenuti vengano capitalizzati, perché il progetto viene giudicato realizzabile. Non è possibile riprendere a capitalizzazione costi precedentemente imputati a conto economico!

Condizioni necessarie per l'iscrizione in bilancio

I costi per studi e ricerche (come anche quelli di impianto ed ampliamento e di pubblicità) possono essere capitalizzati solo se:

- è ragionevole ipotizzare una loro utilità futura. Se l'utilità viene meno nel corso degli esercizi successivi, sarà necessario provvedere al loro storno integrale. Tramite imputazione tra i costi di esercizio:
- esiste il **consenso del collegio sindacale** (ove esistente).

Condizioni necessarie per l'iscrizione in bilancio

Sino a quando queste poste **non sono completamente ammortizzate** la distribuzione di dividendi da parte della società è subordinata all'esistenza di riserve disponibili, **di ammontare almeno corrispondente alla quota di costo non ancora ammortizzata.**

Non devono essere prese in considerazione: la **riserva legale**, la **riserva per acquisto di azioni proprie**, la **riserva indisponibile ex art. 2357-ter c.c.**, la **riserva non distribuibile ex art. 2423 c.c.** e la **riserva non distribuibile ex art. 2426 c.c..**

Condizioni necessarie per l'iscrizione in bilancio

Le motivazioni che hanno indotto alla loro capitalizzazione devono essere riportate nella **Nota Integrativa**.

I costi per ricerca e sviluppo che sono correlati a specifiche **commesse ottenute da terzi** non devono essere iscritti in questa voce ma devono essere esposti tra le **rimanenze dell'attivo circolante**.

Condizioni necessarie per l'iscrizione in bilancio

Attenzione!

- Si ricorda che **non è consentita** la capitalizzazione di beni immateriali **acquisiti a titolo gratuito**.
- Non è inoltre consentito che costi o beni immateriali, **precedentemente addebitati a conto economico**, vengano ripresi e capitalizzati nell'attivo patrimoniale come conseguenza di condizioni che non sussistevano al momento del sostenimento del costo, ma che si sono manifestate solo in un secondo momento.

Valutazione

L'OIC n. 24 stabilisce che il **valore di iscrizione** delle immobilizzazioni immateriali, ossia il costo di acquisto o di produzione, non può eccedere il valore recuperabile, definito come il maggiore tra il presumibile valore di realizzo e il suo valore d'uso.

Presumibile valore di realizzo: “l'ammontare che può essere ricavato dalla cessione dell'immobilizzazione in una vendita a prezzi normali di mercato”;

Valore d'uso: “il valore attuale dei flussi di cassa attesi nel futuro, derivanti dall'utilizzo dell'immobilizzazione, inclusi quelli attribuibili al futuro smobilizzo della stessa”

Valutazione

Inoltre, **il valore delle immobilizzazioni viene rettificato dagli ammortamenti**, che rappresentano una metodologia di ripartizione di costo delle immobilizzazioni immateriali in funzione della vita utile dell'immobilizzazione.

Ed il legislatore ha indicato nel già menzionato art. 2426 c.c., un **periodo massimo di 5 anni** per l'ammortamento di alcune tipologie di immobilizzazioni immateriali, tra cui **le spese di ricerca, sviluppo e pubblicità**.

Detto ciò, è chiaro che **i costi di sviluppo di un progetto**, devono essere **svalutati** nella misura in cui il **residuo non ammortizzato non realizza i benefici economici attesi**.

Valutazione

Tutto questo processo di valutazione deve avere come base di partenza, un adeguato ***business plan*** che dimostri e documenti i benefici attesi dal prodotto/processo che si ritiene di iscrivere tra le immobilizzazioni immateriali.

Particolare attenzione va posta nel caso in cui l'impresa versi in una situazione di perdita e contemporaneamente esponga in bilancio immobilizzazioni immateriali quali per esempio "oneri pluriennali". In tale fattispecie è necessaria la dimostrazione della recuperabilità dei costi iscritti all'attivo o, secondo il principio della prudenza, la decisione di addebitare a conto economico il valore residuo dei costi precedentemente capitalizzati.

Esempio

La società B che opera nel settore farmaceutico, sta sviluppando un nuovo principio attivo per la produzione di farmaci anti-depressivi. I costi di sviluppo sostenuti nell'esercizio, dettagliati nelle schede analitiche relative a tale commessa, sono:

- Retribuzioni relative al personale impiegato direttamente nell'attività di sviluppo del principio attivo: Euro 40.000,00;
- Costi di laboratorio relativi all'utilizzo del materiale: Euro 20.000,00;
- Ammortamento dei macchinari di laboratorio: Euro 5.000,00

I costi rilevati sono facilmente riconducibili all'attività di sviluppo menzionata in quanto la società è dotata di una contabilità analitica, che consente di rilevare le ore di lavoro impiegate per lo specifico sviluppo del progetto, il materiale utilizzato e la quota parte di ammortamento attribuibile al progetto stesso.

Esempio

Inoltre, la società ha predisposto un business plan sulla base del risultato che tale progetto raggiungerà e dei ricavi che si prevede si possano realizzare negli esercizi futuri.

Scritture contabili:

Spese di ricerca e sviluppo da ammortizzare (Sp)	a	Spese di ricerca e sviluppo (Ce)	65.000
---	---	-------------------------------------	--------

PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI

Il principio contabile di riferimento è lo IAS n. 38.

Tale principio effettua la seguente distinzione:

- a) **Ricerca:** “indagine originale e pianificata intrapresa con la prospettiva di conseguire nuove conoscenze o scoperte, scientifiche e tecniche”;

- a) **Sviluppo:** “l’applicazione dei risultati della ricerca o di altre conoscenze ad un piano o ad 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”.

PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI

In virtù di tale distinzione, le **risorse immateriali connesse alla fase di ricerca** (indagini, ideazioni, progettazioni e selezioni di più materiali, processi o progetti) **non devono** essere rilevate come elementi **patrimoniali** in quanto **non vi è certezza che le stesse porteranno ad alcun beneficio in entrata.**

E qui emerge a prima differenza con l'OIC n. 24, che invece permette la capitalizzazione della cosiddetta "ricerca finalizzata" e non generica.

PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI

Invece le attività **immateriali derivanti** dalla fase **di sviluppo** (progettazione di prototipi per la produzione degli stessi, la costruzione di impianti pilota, la prova di scelte alternative per la modifica da apportare a progetti, progetti o sistemi) devono essere rilevate **esclusivamente** nel momento in cui sono **dimostrabili le seguenti circostanze**:

- La **fattibilità** e la **disponibilità di risorse** per completare l'immobilizzazione e renderla disponibile per l'uso o per la vendita, nonché l'intenzione di usare o vendere la stessa, grazie a perizie tecniche e piani finanziari appositamente predisposti;
- La **capacità di usare o vendere il prodotto** tramite l'individuazione di **mercati atti** a recepire il prodotto;
- Le **modalità** con cui l'**attività immateriale** genererà **probabili benefici economici futuri**;

PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI

- La **capacità di valutare in maniera attendibile il costo attribuibile** all'attività immateriale durante il suo sviluppo, per esempio tramite l'adozione di **sistemi di contabilità analitica**.

Si deve rilevare che qualora sia **problematico** distinguere **la fase di ricerca dalla fase di sviluppo**, gli elementi devono essere rilevati come se appartenessero ad una fase di ricerca, ossia **imputati come costo integralmente nell'esercizio in cui si verificano**.

PRINCIPI CONTABILI INTERNAZIONALI

I costi relativi all'attività di sviluppo che risultano capitalizzabili sono:

- **I costi direttamente attribuibili allo sviluppo del progetto/processo, ed i costi quali: costi per i materiali ed i servizi adottati, costi di manodopera diretta, imposte connesse all'adozione e predisposizione dell'attività, ammortamenti dei brevetti e delle licenze adottate;**
- **Gli oneri finanziari, qualora siano soddisfatti i requisiti e sia stato deciso di fare uso del trattamento contabile alternativo (IAS n. 23).**

Anche qui è previsto che i costi precedentemente spesi non possono essere successivamente capitalizzati.

ASPETTI FISCALI

Della **deducibilità** delle spese di ricerca e sviluppo, si occupa il **comma 1 dell'art. 108 del TUIR**:

il **contribuente** ha la **facoltà di scegliere se dedurle interamente nell'esercizio** in cui sono state sostenute ovvero optare per la **ripartizione su di un quinquennio** (necessariamente imputando quote costanti).

In quest'ultimo caso pertanto l'impresa può scegliere di suddividere la spesa in 2 esercizi (deducendo in ognuno il 50% della spesa), in 3 esercizi (33% della spesa), in 4 esercizi (25% della spesa), o al massimo, in 5 esercizi (20% della spesa), partendo dall'anno in cui la spesa è stata sostenuta. In sostanza, la **decisione presa nel primo esercizio è vincolante** anche per i successivi.

ASPETTI FISCALI

Eventuali **contributi** corrisposti a norma di legge dallo Stato o da enti pubblici a fronte delle spese per studi e ricerche, si considerano **contributi in conto capitale**, soggetti alla disciplina delle sopravvenienze attive (**tassazione integrale all'atto dell'incasso o in quote costati non inferiori ad un quinto**).

In quest'ultimo caso pertanto l'impresa può scegliere di suddividerla spesa in 2 esercizi (deducendo in ognuno il 50% della spesa), in 3 esercizi (33% della spesa), in 4 esercizi (25% della spesa), o al massimo, in 5 esercizi (20% della spesa), partendo dall'anno in cui la spesa è stata sostenuta. In sostanza, la **decisione presa nel primo esercizio è vincolante** anche per i successivi.

ASPETTI FISCALI

Per i **contributi diversi dai predetti**, quindi contributi spettanti in base a **contratti** (ad esempio nell'ambito di un rapporto di fornitura, il committente versa al fornitore somme di denaro a titolo di contributo per l'approntamento da parte del fornitore stesso dei mezzi tecnici necessari per la fornitura oggetto del contributo), si applicano le regole ordinarie di imputazione a tassazione.

Quindi, indipendentemente dalla loro natura (conto capitale, conto esercizio, conto impianti), sono considerati **ricavi** per l'impresa percipiente e concorrono alla **formazione del reddito nell'esercizio di competenza**.

ASPETTI FISCALI

Quindi, indipendentemente dalla loro natura (conto capitale, conto esercizio, conto impianti), sono considerati **ricavi** per l'impresa percipiente e concorrono alla **formazione del reddito nell'esercizio di competenza.**

ASPETTI FISCALI

Credito d'imposta

La legge di stabilità per il 2013 (L. n. 228/2012 commi da 95 a 97) ha istituito un fondo per la concessione di un credito d'imposta per la ricerca e lo sviluppo, con particolare riferimento alle imprese o reti di impresa che affidano attività di ricerca e sviluppo ad Università, enti pubblici/organismi di ricerca, ovvero che realizzano direttamente investimenti in Ricerca e Sviluppo.