

CONTABILITÀ

La capitalizzazione delle spese di ricerca e sviluppo

di **Viviana Grippo**

Nell'affrontare l'argomento odierno occorre preventivamente ricordare che la capitalizzazione dei costi per ricerca e sviluppo è soggetta sia alla **norma civilistica**, che ne sembra imporre l'iscrizione in bilancio, sia al dettato dei **principi contabili** che ne limitano l'iscrizione tra le immobilizzazioni immateriali.

Ma quali sono i costi di ricerca e sviluppo capitalizzabili?

Sono considerati costi di ricerca e sviluppo i **costi interni direttamente collegati** all'attività di ricerca e sviluppo svolta in merito alla realizzabilità di un progetto o prodotto, ci riferiamo ad esempio alle spese per il personale o ai materiali di consumo. Rientrano tra le spese di ricerca e sviluppo, però, anche i **costi generali** come ad esempio gli ammortamenti, le spese di tutti i generi, financo i costi esterni direttamente imputabili come le consulenze e le lavorazioni.

Una volta individuate le categorie di spesa potenzialmente capitalizzabili si deve fare riferimento al dettato normativo. In particolare l'articolo 2424 del codice, prevede tra le immobilizzazioni immateriali dell'attivo di Stato Patrimoniale la voce "Spese di ricerca e sviluppo".

L'articolo 2426 del citato codice, stabilisce che:

"... i costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità aventi natura 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".

E anche che:

"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".

Si tratta di due previsioni stringenti, la prima volta all'applicazione del principio della **prudenza** (ci riferiamo al consenso del Collegio sindacale), la seconda, ossia il limite alla distribuibilità di dividendi, alla **tutela del terzo**.

Il codice civile sembra quindi imporre la necessità di iscrizione di tali poste nel bilancio, diversa la interpretazione dei principi contabili; l'OIC 24 - Immobilizzazioni Immateriali, infatti, considera l'iscrizione dei costi per ricerca e sviluppo una **facoltà** degli amministratori in

applicazione del principio della prudenza.

Il citato OIC prevede che per l'iscrizione dei costi di ricerca e sviluppo tra le immobilizzazioni immateriali essi devono:

- riferirsi ad un prodotto o progetto definito, identificato e misurabile;
- riferirsi ad un progetto realizzabile e tecnicamente fattibile per le quali l'impresa dispone o disporrà delle necessarie risorse finanziarie;
- essere recuperabili tramite i ricavi che nel futuro si svilupperanno dall'applicazione del progetto stesso.

Contabilmente, nel caso in cui il Collegio ravvisasse che le tre condizioni sono realizzate la scrittura contabile da eseguire per capitalizzare le spese sarà la seguente:

Costi di ricerca, sviluppo a Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni

La prima voce verrà iscritta in **BI2** dello SP, la seconda nella voce in **A4** del CE.

Se il progetto si concludesse oltre la chiusura dell'esercizio occorrerà contabilizzare le spese come segue:

Immobilizzazioni in corso e acconti a Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni

La voce Immobilizzazioni in corso e acconti dovrà essere iscritta in **BI7** di SP.

Il codice poi, stabilisce anche che le spese devono essere **ammortizzate** in un termine di tempo al massimo quinquennale, allo stesso modo l'OIC 24 prevede che l'ammortamento decorre: "dal momento in cui il bene (o il processo) risultante è disponibile per l'utilizzazione economica e deve esaurirsi in un periodo non superiore a 5 anni".

Abbiamo anche detto che assume rilievo al fine della iscrivibilità dei costi di ricerca e sviluppo, la verifica della permanenza del requisito della **recuperabilità del valore residuo** dopo l'ammortamento, il citato art. 2426 cod. civ. prevede che: "l'immobilizzazione che, alla data di chiusura dell'esercizio, risulti durevolmente di valore inferiore rispetto a quello determinato secondo i nn. 1) e 2) (ovvero del costo originario al netto degli ammortamenti) deve essere iscritta a tale minor valore; questo non può essere mantenuto nei successivi bilanci se sono venuti meno i motivi della rettifica effettuata".

È chiaro quindi che qualsiasi sia la motivazione per la quale questa perdita di valore dovesse determinarsi essa andrà rilevata contabilmente con la seguente scrittura:

Svalutazione delle immobilizzazioni immateriali a Costi di ricerca, sviluppo e pubblicità

Infine uno sguardo all'ambito fiscale, si ricorda che in base al disposto dell'art. 108 del Tuir, è ammessa **la deducibilità dei costi di ricerca e sviluppo nell'esercizio in cui sono sostenuti o in quote costanti nell'esercizio di sostenimento e nei 4 successivi.**