

---

# Prima applicazione dei Nuovi Principi Contabili

Bologna 19 aprile 2017

---

# **I COSTI DI RICERCA, SVILUPPO E DI PUBBLICITÀ**

## **aspetti contabili e accenni agli aspetti fiscali**

Bologna 19 aprile 2017

ART. 2424 C.C. - applicabile ai bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio a partire dal 1° gennaio 2016

«BI - Immobilizzazioni immateriali:

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;

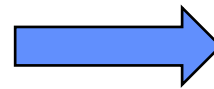
5) avviamento;

6) immobilizzazioni in corso e acconti;

7) altre.

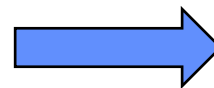
Totale.»

RICERCA DI BASE



costi di periodo

~~RICERCA~~  
~~APPLICATA~~



costi capitalizzabili se  
soddisfatti specifici requisiti

SVILUPPO

«49. La sola attinenza a **specifici progetti** di **ricerca e** sviluppo non è condizione sufficiente affinché i relativi costi abbiano legittimità di capitalizzazione. Per tale finalità, essi debbono anche rispondere positivamente alle **seguenti specifiche caratteristiche**:

- essere relativi ad un **prodotto o processo chiaramente definito**, nonché **identificabili e misurabili**. Ciò equivale a dire che la società deve essere in grado di dimostrare, per esempio, che i costi di ricerca e sviluppo hanno diretta inerenza al prodotto, al processo o al progetto per la cui realizzazione essi sono stati sostenuti. Nei casi in cui risulti dubbio se un costo di natura generica possa essere attribuito ad un progetto specifico, ovvero alla gestione quotidiana e ricorrente, il costo non sarà capitalizzato ma speso al conto economico;»

«- essere riferiti ad un **progetto realizzabile**, cioè tecnicamente fattibile, per il quale la società possieda o possa disporre delle necessarie risorse. La realizzabilità del progetto è, di regola, frutto di un processo di stima che dimostri la **fattibilità tecnica** del prodotto o del processo ed è **connessa all'intenzione della direzione** di produrre e commercializzare il prodotto o utilizzare o sfruttare il processo. La disponibilità di risorse per completare, utilizzare e ottenere benefici da un'attività immateriale può essere dimostrata, per esempio, da un piano della società che illustra le necessarie risorse tecniche, finanziarie e di altro tipo e la capacità della società di procurarsi tali risorse. In alcune circostanze, la società dimostra la disponibilità di finanziamenti esterni ottenendo conferma da un finanziatore della sua volontà di finanziare il progetto;»

«- **essere recuperabili**, cioè la società deve avere prospettive di reddito in modo che i ricavi che prevede di realizzare dal progetto siano almeno sufficienti a coprire i costi sostenuti per lo studio dello stesso, dopo aver dedotto tutti gli altri costi di sviluppo, i costi di produzione e di vendita che si sosterranno per la commercializzazione del prodotto.»

## RICERCA DI BASE

### Indagine

- Originale
- Pianificata
- Finalità di conseguire nuove conoscenze
- Precede l'identificazione del prodotto
- Utilità generica
- Operatività ricorrente



RICERCA DI BASE

gennaio 2015

«43. La ricerca di base è l'insieme di studi, esperimenti, indagini e ricerche che non hanno una finalità definita con precisione, ma che si considera di utilità generica alla società.

Pertanto, i costi sostenuti per la ricerca di base sono costi di periodo e quindi addebitati al conto economico dell'esercizio in cui sono sostenuti, poiché rientrano nella **ricorrente operatività dell'impresa** e sono, nella sostanza, di supporto ordinario all'attività imprenditoriale della stessa.»

dicembre 2016

«47. La ricerca di base è un'indagine originale e pianificata intrapresa con la prospettiva di conseguire nuove conoscenze e scoperte, scientifiche o tecniche, che si considera di utilità generica alla società. I costi di ricerca di base sono normalmente precedenti a quelli sostenuti una volta identificato lo specifico prodotto o processo che si intende sviluppare.

I costi sostenuti per la ricerca di base sono costi di periodo e sono addebitati al conto economico dell'esercizio in cui sono sostenuti, poiché rientrano **nella ricorrente operatività dell'impresa** e sono, nella sostanza, di supporto ordinario all'attività imprenditoriale della stessa.»

RICERCA APPLICATA

gennaio 2015

«44. La ricerca applicata o finalizzata ad uno specifico prodotto o processo produttivo è l'insieme di studi, esperimenti, indagini e ricerche che si riferiscono direttamente alla possibilità ed utilità di realizzare uno specifico progetto.»

WARNING:

Capitalizzabile se il prodotto è realizzabile e i costi sono recuperabili

dicembre 2016

Sparisce la definizione di ricerca applicata

## SVILUPPO

Applicazione dei risultati della ricerca alla realizzazione del prodotto o processo

- Piano o progetto identificati
- Finalità di produzione
- Precede la produzione
- Prototipi, matrici, impianti pilota...

SVILUPPO

gennaio 2015

«44. Lo sviluppo è l'applicazione dei risultati della ricerca o di altre conoscenze possedute o acquisite in un piano o in 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.»

dicembre 2016

**NESSUNA MODIFICA** ma in linea con lo IAS 38 viene aggiunto un elenco esemplificativo

gennaio 2015

SVILUPPO

dicembre 2016

26. La voce BI2 “costi di sviluppo” può comprendere: - i costi per la progettazione, la costruzione e la verifica di prototipi o modelli che precedono la produzione o l’utilizzo degli stessi; - i costi per la progettazione di mezzi, prove, stampi e matrici concernenti la nuova tecnologia; - i costi per la progettazione, la costruzione e l’attivazione di un impianto pilota che non è di dimensioni economicamente idonee per la produzione commerciale; - i costi per la progettazione, la costruzione e la prova di materiali, progetti, prodotti, processi, sistemi o servizi nuovi o migliorati; - i costi per l’applicazione della ricerca di base.

## COSTI DI PUBBLICITÀ capitalizzabili

- Nuova attività
- Antecedenti all'avvio della nuova attività
- Principio di recuperabilità

COSTI DI PUBBLICITÀ

gennaio 2015

«46. I costi di pubblicità ... possono essere capitalizzati solo se si tratta di operazioni non ricorrenti (ad esempio il lancio di una **nuova attività produttiva**, l'avvio di un nuovo processo produttivo diverso da quelli avviati nell'attuale core business)...»

dicembre 2016

«25. La voce B11 “costi di impianto e di ampliamento” può comprendere:  
- i costi di “start-up” (solo qualora siano soddisfatte le specifiche condizioni di cui al paragrafo 43). Si tratta di costi sostenuti da una società di nuova costituzione per progettare e rendere operativa la struttura aziendale iniziale, o i costi sostenuti da una società preesistente prima dell'inizio di una **nuova attività**... Tra questi costi sono compresi, ad esempio, i costi del personale operativo che avvia le nuove attività, **i costi di pubblicità sostenuti in tale ambito**...»

COSTI DI PUBBLICITÀ

gennaio 2015

«46. ... operazioni...che sono relative ad azioni dalle quali la società ha la ragionevole **aspettativa di importanti e duraturi ritorni economici** risultanti da piani di vendita approvati formalmente dalle competenti funzioni aziendali..»

dicembre 2016

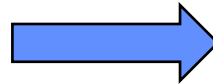
«43. - i costi sono direttamente attribuibili alla nuova attività e sono limitati a quelli sostenuti nel periodo **antecedente il momento del possibile avvio** (i costi generali e amministrativi e quelli derivanti da inefficienze sostenute durante il periodo di start-up non possono essere capitalizzati);  
- il principio della recuperabilità dei costi è rispettato, in quanto è ragionevole una **prospettiva di reddito**.»



APPLICAZIONE RETROATTIVA – RICLASSIFICAZIONE 0  
ELIMINAZIONE OBBLIGATORIA

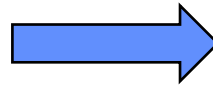
**(OIC 29)**

*COSTI DI RICERCA*



*COSTI DI SVILUPPO*

*COSTI DI PUBBLICITA'*



*COSTI DI IMPIANTO E  
AMPLIAMENTO*

APPLICAZIONE RETROATTIVA – *ELIMINAZIONE OBBLIGATORIA*  
**(OIC 29)**

*GIROCONTO DEL SALDO DI APERTURA A:*

- *utili portati a nuovo;*
- *riserve facoltative;*
- *riserve statutarie;*
- *riserve da rivalutazione;*
- *riserva legale;*
- ***capitale sociale (formalità ex art. 2436 C.C./ipotesi 2446/2447 C.C.).***

APPLICAZIONE RETROATTIVA – *ELIMINAZIONE OBBLIGATORIA*

**(OIC 29)**

*DOCUMENTO CONFINDUSTRIA E CNDCEC – MARZO 2017:*

Costi di impianto e ampliamento	a	Costi di pubblicità		80.000
---------------------------------	---	---------------------	--	--------

Diversi	a	Costi di pubblicità		80.000
Costi di impianto e ampliamento			40.000	
Utili portati a nuovo			40.000	

APPLICAZIONE RETROATTIVA – RICLASSIFICAZIONE O  
ELIMINAZIONE OBBLIGATORIA

**(OIC 29)**

*COSTI DI RICERCA APPLICATA capitalizzati perché rispettavano i requisiti richiesti (confini incerti tra ricerca e sviluppo)*

*COSTI DI PUBBLICITÀ capitalizzati perché rispettavano i requisiti richiesti (i requisiti fondamentalmente non sono modificati)*

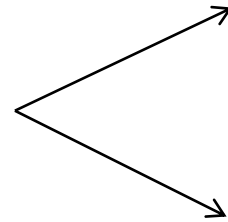
*WARNING: i confini tra le regole per la capitalizzazione dell' OIC 24 dicembre 2016 non sono molto distanti da quelle dell' OIC 24 gennaio 2015*

## AMMORTAMENTO

*Disponibilità per l'utilizzo*

*Quote costanti o decrescenti*

*COSTI DI SVILUPPO*



*Stima attendibile della vita utile*

*Non più di 5 anni*

*COSTI DI IMPIANTO E  
AMPLIAMENTO*

*Non più di 5 anni*

## IRES

*ART. 108 TUIR 1° COMMA:*

*DEDUZIONE NEI LIMITI DELLA QUOTA IMPUTABILE AD OGNI  
ESERCIZIO*

*ECCEZIONE: PRIMO ESERCIZIO DI AMMORTAMENTO per le imprese di  
nuova costituzione (art. 108, co. 4)*

ART. 108 TUIR - SPESE RELATIVE A PIÙ  
ESERCIZI

Sino al 2015

*«1. Le spese relative a studi e ricerche sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute ovvero in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto...  
2. Le spese di pubblicità e di propaganda sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi.»*

Dal 2016

*«1. Le spese relative a più esercizi sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio»*

## IRES – ante 2016 PRINCIPIO DI DERIVAZIONE (Art. 83 co.1)

### Art. 109, comma 4

«Le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al **conto economico relativo all'esercizio di competenza** ...omissis... Sono tuttavia deducibili: a) quelli imputati al conto economico di un **esercizio precedente**, se la deduzione è stata rinviata in conformità alle precedenti norme della presente sezione che dispongono o consentono il rinvio; b) **quelli che pur non essendo imputabili al conto economico, sono deducibili per disposizione di legge...**»

### RISOLUZIONE 95/E DEL 25 LUGLIO 2006



IRES - PRINCIPIO DI DERIVAZIONE RAFFORZATA:

*ART. 83 TUIR 1° COMMA:*

*SOGGETTI: OIC ADOPTER (ESCLUSE LE MICRO IMPRESE)*

**QUALIFICAZIONE, IMPUTAZIONE TEMPORALE E CLASSIFICAZIONE**

*VALENZA FISCALE ANCHE IN DEROGA ALLE DISPOSIZIONI DEL  
TITOLO II CAPO II SEZIONE I TUIR*

NORMA TRANSITORIA:

*ART. 13 – bis comma 5:*

*RESTA VALIDA L'IMPUTAZIONE TEMPORALE, QUALIFICAZIONE,  
CLASSIFICAZIONE E VALUTAZIONE APPLICATA SECONDO NORME  
FISCALI SINO AL BILANCIO AL 31 DICEMBRE 2015*

## DISCONOSCIMENTO DA PARTE DELL'AF DELLE RAPPRESENTAZIONI DI BILANCIO inerenti qualificazione, classificazione e imputazione temporale

*Agenzia delle Entrate - Circ. n. 7/E del 28 febbraio 2011:*

*“In particolare, nel caso in cui emerga che la rappresentazione contabile dei fatti di gestione adottata in bilancio non sia conforme a quella prevista dai principi contabili internazionali, l'amministrazione finanziaria determina l'imponibile applicando i corretti criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili stessi.”*

---

# GRAZIE E ARRIVEDERCI