

Una risoluzione dell'Agenzia delle entrate con i chiarimenti sull'applicazione dell'art. 109 Tuir

Capitalizzabili le spese di ricerca

La deducibilità è ammessa alla fine del processo produttivo

DI FRANCESCO PAU

Spese di ricerca e sviluppo deducibili a ricerca finita se correttamente capitalizzate. La deduzione delle spese di ricerca e sviluppo capitalizzate in corretta applicazione dei principi contabili è ammessa solo nel momento in cui la ricerca può considerarsi conclusa. Con la risoluzione n. 95 del 25 luglio 2005 è stato affrontato il problema della deducibilità delle spese di ricerca e sviluppo sostenute da una spa nell'attività di lavorazione per conto terzi di preparati farmaceutici e prodotti chimici per l'industria farmaceutica. L'attività di ricerca consiste studi, indagini e prove di laboratorio, finalizzata allo «sviluppo di specifici prodotti, o, più spesso, di processi produttivi». Trattandosi di progetti che solo in parte sono stati completati nel 2005 mentre per gli altri la fase di sperimentazione e di studio non si è ancora conclusa, i relativi costi sono stati iscritti a bilancio, con il consenso del collegio sindacale e in conformità al Principio Contabile n. 24, nelle seguenti voci:

- Costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità e
- Immobilizzazioni in corso e accenti.

Civilisticamente l'art. 2426, primo comma, n. 5), c.c. stabilisce che l'ammortamento dei costi di ricerca e sviluppo inizia a decorrere dal momento in cui il bene o il processo risultante dall'attività di ricerca risulterà disponibile per l'utilizzazione economica e si concluda nell'arco temporale massimo di cinque anni. La società ha quindi rinviato l'ammortamento di quei costi sostenuti in relazione a investimenti il cui processo produttivo oggetto di studio non è stato ancora economicamente sfruttato essendo la fase di ricerca ancora in corso e imputando invece a conto economico le quote di ammortamento della quota parte di spese sostenute a fronte di progetti i cui risultati si sono resi disponibili per l'utilizzazione economica nel corso del 2005. È questo il caso della commercializzazione dei prodotti ottenuti dai processi messi a punto grazie alla ricerca che ha permesso l'iscrizione di ricavi di vendita potendo la vendita di tali prodotti considerarsi come l'inizio della fase di recupero delle risorse impiegate nel processo produttivo. Il quesito posto dalla società riguarda quindi il corretto trattamento, ai fini Ires e Irap delle spese di ricerca sostenute per i progetti iniziati nel corso del 2005, non ancora disponibili per l'utilizzazione economica in quanto in fase di sviluppo costi che sono stati capitalizzati e iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale ma che non sono stati imputati a conto economico nell'esercizio 2005. Più precisamente si chiede se, stante la di-

La deducibilità	
Le regole di cui all'art. 109 comma 4 lett. b) Tuir	Le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione, stabilisce l'art. 109, se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza. Si considerano imputati a conto economico i componenti imputati direttamente a patrimonio per effetto dei principi contabili internazionali. Sono tuttavia deducibili: quelli che pur non essendo imputabili al conto economico, sono deducibili per disposizione di legge (...) le spese relative a studi e ricerche di sviluppo o sono deducibili se in un apposito prospetto della dichiarazione dei redditi è indicato il loro importo complessivo, i valori civili e fiscali dei beni, delle spese di cui all'articolo 108, comma 1 (...)
Spese relative a più esercizi	L'art. 108 al primo comma prevede che 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. Le quote di ammortamento dei beni acquisiti in esito agli studi e alle ricerche sono calcolate sul costo degli stessi diminuito dell'importo già dedotto.
Le spese di ricerca e sviluppo	Le spese di ricerca e sviluppo possono, come evidenziato anche nella circolare n. 20 del 10/5/2005, dividersi essenzialmente in tre categorie: <ul style="list-style-type: none"> • costi per la «ricerca di base»: si tratta di costi che non hanno una finalità precisamente definita con riferimento al processo di produzione e sono, pertanto, da considerarsi di utilità generica per l'impresa; • costi per la «ricerca applicata» o finalizzata ad uno specifico prodotto o processo produttivo: sono costi direttamente funzionali alla possibilità di realizzare uno specifico progetto; • costi per lo «sviluppo» vale a dire finalizzati all'applicazione dei risultati della ricerca.
La deducibilità secondo la risoluzione n. 95/06	Secondo quanto precisato dalla risoluzione n. 95/06, la deducibilità del costo è sempre subordinata alla regola della preventiva imputazione al conto economico dell'esercizio di competenza a norma dell'articolo 109, comma 4 Tuir non essendo possibile usufruire della deduzione extracontabile di cui alla lettera b) del comma 4.
Capitalizz. spese ricerca e sviluppo secondo la risoluzione n. 95/06	In presenza di spese di ricerca e sviluppo legittimamente capitalizzate in base ai principi contabili, si legge nella risoluzione n. 95/06, la deduzione fiscale delle stesse sarà possibile solo alla conclusione della ricerca.
Ammortamento dei beni materiali	Le quote di ammortamento dei beni immateriali sono definite dall'art. 103 Tuir. In particolare 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 al 50% del costo; quelle relative al costo dei marchi d'impresa sono deducibili in misura non superiore ad un diciottesimo del costo.

spesione di cui al primo comma dell'art. 108 del dpr 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir), debba in ogni caso:

1) portare le spese per studi e ricerche in diminuzione del reddito imponibile totalmente o pro quota a partire dall'anno di sostenimento delle stesse e, in caso affermativo, le modalità con cui operare tale variazione in diminuzione, oppure

2) iniziare il processo di ammortamento solo quando i processi produttivi e/o i beni risultanti dalle ricerche divengano disponibili per l'utilizzazione economica, anche se tale esercizio è successivo a quello in cui i relativi costi sono stati sostenuti e anche se il piano di ammortamento, adottato in base all'utilità futura degli stessi, venga a compimento oltre il quarto anno successivo a quello di sostenimento.

Secondo quanto stabilito dal primo comma dell'art. 108 Tuir, le spese di ricerca e sviluppo sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute ovvero in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto. Dal dato testuale sembra evincersi quindi un potenziale disallineamento tra

la norma civilistica e quella fiscale in quanto, come sottolineato dalla risoluzione in oggetto, «il riferimento dell'articolo 108 citato al "sostenimento" dei costi di ricerca e sviluppo parrebbe consentirne la deducibilità fiscale in un momento antecedente rispetto a quello civilistico». Trattasi peraltro di un disallineamento che non può risolversi attraverso l'indicazione nel quadro EC del modello Unico. Secondo l'Agenzia delle entrate quindi «in presenza di spese di ricerca e sviluppo legittimamente capitalizzate in base ai principi contabili, la deduzione fiscale delle stesse sarà possibile solo alla conclusione della ricerca». La conclusione appare coerente sia con un più generale principio di inerenza sia anche con lo Ias 38 che, a differenza dell'art. 2426 c.c., individua i requisiti in presenza dei quali l'impresa ha l'obbligo di capitalizzare. Quindi solo nel momento in cui dall'attività di ricerca derivi un bene o processo disponibile per l'utilizzazione economica, si renderà applicabile l'art. 103 Tuir che, nella sua formulazione attuale, consente di dedurre le quote di ammor-

tamento del costo dei diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno, dei brevetti industriali, dei processi, formule e informazioni relativi a esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico in misura non superiore al 50% del costo e in misura non superiore a un diciottesimo per quelle relative al costo dei marchi d'impresa. È invece possibile dedurre in misura corrispondente alla durata di utilizzazione, contrattualmente o legalmente prevista, le quote di ammortamento del costo dei diritti di concessione e degli altri diritti iscritti nell'attivo del bilancio. In caso contrario, precisa l'Agenzia, la perdita derivante dal mancato raggiungimento di un risultato economicamente apprezzabile sarà (ex art. 101 quarto comma Tuir) deducibile nell'esercizio in cui si verificherà. Si tratta infatti di un costo la cui natura può essere considerata certa e quindi «deducibile secondo i principi generali della competenza, dell'inerenza, della correlazione e della preventiva imputazione dei componenti negativi del reddito d'impresa» di cui all'art. 109 Tuir. (riproduzione riservata)

La deduzione extracontabile

Con la risoluzione del 20 ottobre 2005, n. 152, l'amministrazione finanziaria aveva chiarito che la sopravvenienza attiva, originatasi per effetto del ripristino del valore di costi e ricerca e sviluppo, già imputati al conto economico di precedenti esercizi se correlata a componenti negative legittimamente dedotte in esercizi precedenti, non concorre alla determinazione del reddito imponibile fermo restando che i maggiori valori iscritti nell'attivo di bilancio non trovano comune riconoscimento fiscale. In tal senso si era quindi ribadito l'orientamento già espresso con la circolare 27/E del 31 maggio 2005, che aveva escluso dall'ambito di applicazione dell'art. 109, comma 4 Tuir le spese di carattere pluriennale disciplinate dall'art. 108 Tuir, tra cui i costi per ricerca e sviluppo. In seguito alle modifiche introdotte dall'articolo 37, comma 47, del dl 4 luglio 2006, n. 223 sono state inserite espressamente le «spese relative a studi e ricerche di sviluppo» nell'art. 109, comma 4, lettera b) dell'articolo 109 disposizione questa applicabile tuttavia solo alle spese relative a studi e ricerche di sviluppo sostenute a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto stesso. Ne deriva che, anche in virtù del sopracitato disallineamento temporale sull'imputazione di tali costi, «nella fattispecie in esame (i) la deducibilità del costo è sempre subordinata alla regola della preventiva imputazione al conto economico dell'esercizio di competenza a norma dell'articolo 109, comma 4 del sopracitato Tuir» non rendendosi, precisa la risoluzione n. 95/06 «attivabile la deduzione extracontabile prevista alla lettera b) del comma 4 stesso». Per quanto riguarda l'entrata in vigore delle nuove disposizioni, la modifica dell'articolo 103 in esame, contenuta nell'articolo 37, comma 45, del dl 4 luglio 2006, n. 223 si applica a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto anche per le quote di ammortamento relative ai costi sostenuti nel corso dei precedenti periodi d'imposta. (riproduzione riservata)