

IL DIRIGENTE AMMINISTRATIVO

Franco Angeli - V.le Monza 106 - 20127 Milano

n. 12 - dicembre 1980

La MEE è presente dal 1972 nel settore delle forniture di prodotti e servizi per centri elaborazione dati.

Sin dall'inizio della sua attività, la Società ha dedicato la massima attenzione agli orientamenti del mercato nella dinamica della sua evoluzione, per determinare con esattezza sia il contenuto e la qualità dei prodotti e servizi da offrire, sia la loro corrispondenza alle reali necessità degli utilizzatori finali.

Oggi la MEE può rappresentare l'unica fonte di approvvigionamento per gli utenti di elaboratori elettronici. E questo lo si deve alla professionalità con la quale sono state studiate e realizzate, e vengono proposte, le linee dei prodotti che formano il programma di forniture della Società.

Dovunque si trovi il vostro centro, potete contare su di noi: la MEE sa di che cosa ha bisogno il vostro elaboratore.

- Supporti magnetici Verbatim.
- Supporti magnetici HP Data Memories.
- Nastri inchiostrati HP Data Memories.
- Mobili per l'arredamento dei centri.
- Armadi ignifughi per la sicurezza dei dati.
- Distruggi documenti.
- Apparecchiature per la pulizia e certificazione dei supporti magnetici.



MEE - Memorie per Elaboratori
Elettronici S.r.l.

**Forniture per Centro
Elaborazione Dati**

Sede: 20144 Milano - Via Boni, 29
Tel. 4984196-4986296-495127-4691413

Agenzie in tutta Italia.



Valutazione dei costi della ricerca

Nell'ambito dell'economia aziendale anche i costi di studio e di ricerca rappresentano un componente negativo del reddito d'esercizio. Occorre quindi determinare con chiarezza i criteri di imputazione del loro onere per non incorrere in grossolani errori sia nella determinazione del reddito che nella distribuzione di eventuali utili. Nel presente articolo l'A. svolge alcune considerazioni su tutti gli aspetti connessi / di FRANCO PONTANI

È stata recentemente predisposta dalla Commissione dei Trenta una bozza di Decreto Presidenziale concernente modifiche alla disciplina dell'Iva, dell'Irpef e dell'Irpeg, nonché dell'accertamento delle imposte sui redditi delle agevolazioni tributarie e della bolletta di accompagnamento delle merci viaggianti¹. Tra le diverse norme citate in particolare l'art. 23 della bozza di provvedimento prevede la sostituzione del 1° comma dell'art. 71 del Dpr 29-9-73 n. 597, modifica che in linea di principio tenderebbe a risolvere un problema connesso alla pratica applicazione del 1° comma dell'art. 71 del citato Dpr che, se non ha fatto molto scrivere in materia, ha fatto tuttavia molto discutere, e fa parte comunque di quelle aree che, in linea di principio, hanno visto liberi comportamenti da parte delle imprese che si trovano coinvolte in questo tipo di costi, portando alternativamente a violare o la norma civile connessa al bilancio creando attività inesistenti, o la norma fiscale, per l'errata o voluta errata interpretazione del disposto di Legge.

In considerazione del fatto che una modifica alla norma tributaria non esaurisce il problema delle spese di ricerca, riteniamo sia utile, ai fini di una più corretta impostazione del bilancio civilistico, anche in attesa di emanazione di principi contabili che possano uniformemente regolare l'imputazione in bilancio di questa voce, procedere ad un esame sia pur sommario dei singoli aspetti del problema.

I COSTI DI RICERCA NELLA DOTTRINA DI ECONOMIA AZIENDALE

Utilizzeremo, in questo articolo, il termine di costi di ricerca come sinonimo riassuntivo dei costi di studio e di ricerca e ciò per meglio e più rapidamente sviluppare l'argomento, senza quindi doverci soffermare sul diverso significato pratico, giuridico e dottrinario che i due termini possono in alcuni casi assumere. In tema di costi di ricerca la dottrina italiana è stata particolarmente avara di scritti in materia; solo recentemente con un volume di Claudio De Vecchi, si è tracciata una panoramica delle problematiche connesse all'argomento specifico, sep-

pur con riferimento essenziale alla bibliografia statunitense².

Possiamo affrontare l'argomento, impostando il problema secondo due quesiti fondamentali:

- a. quali valori concorrono alla determinazione del totale dei costi di ricerca;
- b. quale quota di questi costi dovrebbe essere differita agli esercizi successivi ed a quale periodo dovrebbe essere attribuita e quindi quale la procedura di ammortamento delle spese di ricerca rinviate a futuri esercizi.

Preliminarmente dobbiamo distinguere tra costi di ricerca e costi di produzione, atteso che tra i primi e i secondi spesso si inserisce una classificazione di costi definiti anche di sviluppo.

Secondo una distinzione di tipo tradizionale nei costi di ricerca dovrebbero essere inclusi quelli sostenuti per:

1. la ricerca pura e cioè la ricerca diretta, con la sperimentazione su processi di carattere generale che non hanno particolare connessione con le diverse combinazioni produttive correntemente composte da ordinate coordinazioni;
2. i progetti finalizzati a sforzi sperimentali di sviluppo per la realizzazione di nuovi processi o nuovi prodotti o gruppi di prodotti da immettersi nelle combinazioni produttive di impresa;
3. i progetti finalizzati a sforzi sperimentali o di sviluppo per qualunque miglioramento di uno specifico prodotto già in corso di svolgimento o di un processo produttivo già esistente;
4. qualunque ulteriore azione diretta a realizzare un opportuno stadio di sviluppo per ottenere un nuovo prodotto;
5. i progetti realizzati con lo scopo di designare e costruire nuove specie di macchinari o impianti o migliorare quelli esistenti che saranno utilizzati nelle diverse fasi dei processi produttivi presenti nell'impresa.

¹ Cfr. Il Sole-24 Ore 13, 16 e 17 settembre 1980.

² Cfr. Claudio De Vecchi, « I costi di ricerca e di sviluppo », Giuffrè Editore.

Non dovrebbero essere inclusi:

1. i servizi tecnici resi ai reparti produttivi per aiutarli a superare determinate difficoltà inerenti l'attività;
2. qualunque altra azione che riveste carattere di normalità nello svolgimento delle regolari fasi produttive;
3. le verifiche che normalmente si rendono necessarie per controllare le fasi del processo produttivo o la conformità a standards determinati.

Dopo questa preliminare distinzione è necessario procedere oltre, cioè definire quale parte della ricerca e sviluppo si possa considerare costo di periodo e quale parte della ricerca e sviluppo debba essere invece considerata costo da ammortizzare in tutto o in parte.

Tutti i costi dei programmi di ricerca continuativa e periodica debbono essere considerati come variazioni di esercizio e calcolati come componenti negativi del reddito dell'esercizio in cui sono sorti economicamente con manifestazione numeraria. Per ciò che riguarda i costi di ricerca connessi a quello che si può definire lo sviluppo strategico dell'impresa, questi, come viene precisato nello studio di Claudio De Vecchi citato, dovrebbero seguire questi criteri di raccomandazione per un'ipotesi di capitalizzazione dei costi di progetto:

1. deve essere sviluppata e ben definita la rilevanza che può avere un progetto di sviluppo per una singola combinazione produttiva parziale per un insieme di prodotti tra loro collegati;
2. gli organi che costituiscono il soggetto economico di impresa o quelli che a questo compito sono da loro delegati, ma che comunque fanno parte delle alte gerarchie aziendali, devono formalmente approvare il progetto;
3. dovrebbe essere determinata e documentata la fattibilità tecnica dei prodotti dei processi che devono essere sviluppati;
4. deve essere dimostrabile, con un ristretto margine di errore, il programma tempificato delle varie operazioni relative alla produzione, sviluppo, vendita od uso delle combinazioni produttive;
5. deve risultare determinabile con sufficiente ragionevolezza l'ammontare stimato e la tempificazione dei potenziali costi e ricavi incrementali;
6. dovrebbero essere differiti soltanto i costi sostenuti dopo che gli organi di governo economico abbiano valutato ed approvato un progetto;
7. i costi da differire devono essere limitati a quelli allocabili a specifici esercizi futuri o a contratti futuri in relazione ai correlativi ricavi incrementali (se le informazioni necessarie a questo riferimento non fossero disponibili una possibile conclusione sarebbe che i costi dei progetti non sono specificatamente correlabili ad una particolare combinazione produttiva o processo e pertanto non dovrebbero essere differiti);
8. deve essere elaborato un programma formalizzato per valutare periodicamente il progetto e

calcolare con rilevazioni libere i costi che eccedono i ricavi incrementali stessi.

Da quanto sopra esposto emerge che l'orientamento internazionale cui si è riferito Claudio De Vecchi è più per l'imputazione a costo immediato delle spese di ricerca che non per la capitalizzazione.

In considerazione di quanto sopra appare evidente che per procedere ad una capitalizzazione delle spese di ricerca deve sussistere:

- a. un'idea di ricerca;
- b. un obiettivo;
- c. un possibile prodotto;
- d. un possibile processo industriale di produzione e successivamente un possibile processo di commercializzazione del prodotto stesso.

Da ciò consegue che all'inizio delle ricerche i massimi organi aziendali devono:

- a. assegnare lo studio della ricerca a un responsabile;
- b. disporre un programma di ricerca per l'obiettivo;
- c. stabilire:
 1. il luogo
 2. i mezzi
 3. le persone
 4. i tempi
 5. i costi

connessi al singolo progetto

- d. prevenire correlativi ricavi e quindi un flusso economico e un flusso finanziario di ritorno dall'investimento.

In assenza di questi specifici elementi appare assai problematica a nostro avviso la possibilità di capitalizzazione delle spese di ricerca.

Se abbiamo discusso sino a questo punto i problemi generali di impostazione, giova ora soffermarci anche sulla natura dei costi da sospendere per il concorso alle spese di ricerca.

Assumendo che l'impresa che sostiene questo tipo di costi debba avere in essere un sistema di rilevazione dei costi di contabilità industriale, possiamo dire che una volta distribuito il sistema di rilevazione dei costi per centri di costo, tre saranno in sostanza i gruppi di costi che concorreranno alla determinazione del totale dei costi di ricerca che devono essere imputati per la capitalizzazione, assunte le premesse sopra sviluppate:

- a. costi variabili di centro di costo
- b. costi fissi di centro di costo
- c. costi comuni imputati proquota

dove il centro di costo potrà essere singolo o plurimo a seconda di come nell'ambito di quella impresa vengono impostati i progetti di ricerca.

Si rende quindi ora necessario stabilire quali sono gli elementi che formano i costi che concorrono a questa globale determinazione³.

³Cfr. Gilberto Mazza, « Problemi di valutazione per il bilancio di esercizio », Giuffrè Editore, 1980 che in parte conferma lo scritto citato di Claudio De Vecchi, puntualizzandolo in parte con maggior sintesi.

Può essere lecito (e quindi non criticabile) comprendere nel monte dei costi che concorrono alla determinazione dei costi di ricerca i seguenti elementi:

- a. prestazioni di lavoro diretto, comunque retribuite, comprensive di oneri accessori;
- b. consumi di materiali, energie e fluidi e altri servomezzi e prestazioni di servizi in genere;
- c. specifiche consulenze, documentazioni e costi similari;
- d. ammortamenti tecnici di macchinari, attrezzature eventualmente utilizzate in modo diretto per la ricerca;
- e. spese tecniche di produzione (lavoro, consumi, oneri vari dei centri funzionalmente incaricati delle fasi di supervisione, organizzazione e servizi connessi).

Possono ancora concorrere alla determinazione del monte dei costi in questione quelli di avviamento del nuovo processo di produzione o di fabbricazione di un nuovo prodotto, come quelli ad esempio di istruzione del personale.

Non entrano invece a comporre il costo delle spese di ricerca, le spese generali amministrative, gli oneri finanziari, gli oneri fiscali. Uniche eccezioni eventuali le imputazioni di interessi su finanziamenti specifici richiesti per la ricerca.

Se vogliamo a questo punto definire una prima serie di parametri per l'imputazione capitalizzata delle spese di ricerca, possiamo precisare quanto segue:

1. tutte le spese di ricerca continuativa concorrono al risultato di esercizio;
2. non è pertanto conforme alle regole di economia aziendale il differimento completo di tutte le spese di ricerca e di sviluppo sostenute in un periodo amministrativo;
3. è necessaria una specifica identificazione dei progetti;
4. è necessario che esista a fianco di ogni progetto un piano specifico di possibili correlativi ricavi con l'identificazione di possibili risultati e la tempificazione per il realizzo degli stessi;
5. non tutti i costi generali concorrono alla determinazione del monte dei costi di ricerca da differire.

LE SPESE DI RICERCA NEI PRINCIPI CONTABILI E NEI PRINCIPI DI REVISIONE

Nel documento n. 1 dei principi contabili emanati dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti — Commissione per la statuizione dei principi contabili — leggiamo che tra le finalità del bilancio di esercizio, vi è anche quella di fornire una periodica ed attendibile conoscenza del risultato economico conseguito (ivi inclusa una chiara dimostrazione dei componenti positivi e negativi di reddito) e della connessa valutazione del patrimonio aziendale e cioè della situazione patrimoniale dell'impresa, nonché quello di fornire elementi infor-

mativi supplementari affinché il bilancio di esercizio possa assolvere alla sua funzione di strumento di informazione patrimoniale, economica e finanziaria dell'impresa in funzionamento, in modo da renderlo intellegibile e corretto.

Tra i conseguenti postulati citiamo la seguente sequenza:

- a. comprensibilità;
- b. incompatibilità delle finalità del bilancio di esercizio con la determinazione del reddito fiscale;
- c. principio della prudenza;
- d. principio della comparabilità;
- e. principio della continuità dell'applicazione dei principi contabili ed in particolare dei criteri di valutazione;
- f. verificabilità delle informazioni.

Elenco questo che non esaurisce l'area, ma che possiamo considerare di rilevanza ai fini del discorso che stiamo sviluppando.

In riferimento pertanto ai principi citati avanziamo alcune considerazioni. Per ciò che concerne la comprensibilità intesa anche come chiarezza⁴, non si può considerare chiaro un bilancio nel quale tutte le spese di ricerca e i costi accessori, specificatamente a dette spese correlabili, vengano rinviati a futuri esercizi senza indicare a quali futuri correlativi ricavi i costi rinviati si riferiscono.

Con riferimento al criterio della incompatibilità delle finalità del bilancio di esercizio con la determinazione del reddito fiscale, il principio in questione appare violato quando non si seguano ad esempio specifici criteri di procedura di ammortamento identificati i costi di ricerca differiti, ovvero quando si seguano esclusivamente i criteri di natura fiscale.

Per ciò che concerne il principio della prudenza, questo appare violato quando rinviando al futuro i costi di ricerca, si è attuata una distinzione tra costi di periodo e costi da differire, ma manca la correlazione con futuri ricavi, creando con il rinvio una possibile esagerazione del risultato economico dell'esercizio attraverso la capitalizzazione e l'inserimento nello stato patrimoniale di poste che non sono sinonimo di attività esistenti.

Se nel corso degli anni vengono mutati i criteri di imputazione o di ammortamento, si viene a violare il principio della costanza nell'applicazione dei criteri.

Infine per ciò che concerne la verificabilità dell'informazione quando le imputazioni dei costi e le quote di costo non sono strettamente correlabili alla specifica destinazione (quindi non sono desumibili da rilevazioni analitiche di contabilità gestionale), viene a mancare la possibilità di verificabilità dell'informazione.

Come abbiamo avuto occasione di precisare i principi contabili emessi dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti sono ancora in via di formulazione e non sono pervenuti ad una specifica regolamentazione delle spese di ricerca dal punto di vi-

⁴ Cfr. art. n. 2423 del Codice Civile.

sta contabile e per l'imputazione in bilancio. Tuttavia di queste si occupano i principi di revisione⁵.

Le spese di ricerca fanno parte del gruppo degli oneri ad utilizzazione pluriennale.

L'accertamento della appropriata iscrizione avviene in presenza della coesistenza di due condizioni:

- a. che i costi presentino un'utilità pluriennale;
- b. che il loro recupero avvenga in funzione di future redditività dell'azienda.

L'appropriata iscrizione avviene sull'accertamento:

- a. della separazione dei compiti e delle responsabilità;
- b. dell'uso e controllo dei documenti idonei ed approvati,

mentre il corretto computo degli ammortamenti deve ubbidire a:

- a. procedure e istruzioni scritte;
- b. rilevazioni contabili ed extracontabili.

Appare quindi indubitabile ed evidente come i principi contabili e di revisione siano esattamente correlati ai principi di economia aziendale precedentemente trattati.

LE SPESE DI RICERCA NELLA DISCIPLINA CIVILISTICA, E NELLA IV DIRETTIVA CEE

La nostra legislazione non ha norme specifiche con riferimento alla normativa del bilancio di esercizio. La sola menzione che è fatta riguarda la relazione degli amministratori⁶ dalla quale devono risultare le spese di ricerca (e progettazione) iscritte nell'attivo del bilancio.

La richiesta del legislatore riguarda quindi le spese di ricerca (e di progettazione) in quanto patrimonializzate e quindi in relazione ad un implicito principio di prudenza su cui ci siamo soffermati con riferimento ai principi contabili e di revisione.

Per i criteri di valutazione civilistici ci si può riportare in via analogica a quanto disposto all'art. 2425 p. 3 cc per i diritti di brevetto ed assimilati se l'obiettivo delle spese di ricerca è l'ottenimento di un brevetto (o comunque di una formula esclusiva, o di un processo esclusivo suscettibile poi di sfruttamento). In tal caso l'iscrizione sarà per un valore non superiore al costo e quindi alla sommatoria dei costi incontrati per la realizzazione di quella ricerca.

A nostro avviso tuttavia emerge ancora una considerazione cioè che fin tanto che la ricerca della specifica formula, dello specifico processo o procedimento non è completa, è difficile pensare all'inizio della procedura di ammortamento in quanto la base di calcolo sarebbe sempre comunque imperfetta (sarebbe come iniziare ad ammortizzare una costruzione in corso). Quando invece la ricerca non porta all'ottenimento di uno specifico brevetto, o di una specifica formula, ma semplicemente ad uno « sviluppo economico » dell'impresa nel senso che i costi correlati alla ricerca non si possono considerare di periodo in quanto hanno un'utilità sfruttabile anche in futuri esercizi e dalle cui utilità dipendono dei ricavi (di ciò occorrerà dare dimostrazione), saremmo nel caso delle spese pluriennali da am-

mortizzare per le quali vige il criterio del quinquennio.

A questo proposito vale la pena di rammentare che la IV Direttiva Cee⁷ prevede l'aggregazione delle spese di ricerca e sviluppo nelle immobilizzazioni immateriali (anche se ciò a nostro avviso si può considerare parzialmente improprio in quanto non sempre dalla ricerca emergono individuazioni di immobilizzazioni suscettibili di alternativa negoziazione); ma anche per queste è comunque prevista la possibilità di ammortamento nel periodo massimo del quinquennio⁸. Ancora è da precisare che qualora le spese in questione non siano state completamente ammortizzate è vietata ogni distribuzione di utili, a meno che l'importo delle riserve disponibile sia almeno pari a quello delle spese non ammortizzate.

È evidente in questa norma comunitaria l'intendimento prudenziale di evitare « distruzioni di capitale » attraverso un'illecita o un'imprudente distribuzione di utili.

Vale ancora la pena di precisare, a integrazione di quanto sopra esposto, che dallo studio dei documenti degli analisti finanziari (Commissione Aiaf) appare che a livello europeo la consuetudine sia quella della eliminazione delle spese in luogo della conservazione attraverso la capitalizzazione, per cui le immobilizzazioni conseguenti o gli oneri pluriennali da ammortizzare vengono, nello schema degli analisti dell'Aiaf, dedotti dal monte delle riserve e pertanto con aderenza a quanto stabilito dai criteri di imprudenza dalla IV Direttiva che limita la distribuzione di utili fin tanto che l'ammontare delle riserve non sia superiore all'ammontare delle spese di ricerca.

LE SPESE DI RICERCA NELLA DISCIPLINA FISCALE

La materia delle spese di studio, ricerca e progettazione è disciplinata dall'art. 71 del Dpr n. 597 che prevede che i costi relativi a studi e ricerche dirette all'acquisizione dei beni immateriali (brevetti, Know How, ecc.) siano deducibili nel periodo di imposta in cui sono stati sostenuti per una quota non superiore al 50%. L'eccedenza concorre a formare il costo ammortizzabile quale bene immateriale se il risultato degli studi e ricerche è stato positivo; in caso contrario è deducibile o integralmente nel periodo di imposta successivo a quello in cui sono stati sostenuti gli ultimi costi o in quote costanti nel periodo stesso e nei periodi successivi, ma non oltre il quarto.

La norma traduce in termini legislativi la prassi vigente e disciplinata pertanto dal Testo Unico del 1958.

⁵ Cfr. Documento n. 10 del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti a cura della Commissione per la statuizione dei principi di revisione.

⁶ Cfr. art. 2429 Bis p. 6 del Cc.

⁷ Del 25.7.78 n. 78/660, G.U. del 14.8.78 art. 9 C. I - 1 e art. 10 C. I - 1.

⁸ Cfr. art. 37 paragrafo 1 della Direttiva salvo le ipotesi del combinato del 2° cpv. dell'art. 37 e del punto b dell'art. 37 e del punto b dell'art. 34.

Nel precedente ordinamento in un primo momento il Ministero delle Finanze ritenne necessario distinguere le spese che avevano esito negativo da quelle che portavano ad un risultato positivo precisando⁹ che per le prime era ammessa la detrazione in sede di determinazione del reddito dell'esercizio in cui gli studi e le ricerche avevano termine con esito negativo certo e definitivo, sempre che fossero state portate nel conto economico.

Ove al termine dell'esercizio (secondo quella interpretazione) fossero ancora in corso le ricerche e gli studi, le spese già sostenute non potevano gravare sul reddito dell'esercizio, ma dovevano essere rinviate agli esercizi successivi, in attesa di conoscerne l'esito. Invece per quelle spese che si riferivano a studi, ricerche, esperimenti con esito positivo veniva consentito l'ammortamento nel termine dei 5 anni dalla fine dell'esercizio in cui aveva inizio lo sfruttamento del risultato delle ricerche, mediante l'imputazione di una quota annuale del 20% delle spese sostenute.

L'applicazione pratica di tale procedimento, tuttavia, risultò difficile, data l'impossibilità di distinguere nettamente studi e ricerche con esito positivo da quelli con esito negativo. Esaminando la questione il Ministero delle Finanze¹⁰ convenne sull'opportunità di detrarre le spese suddette in sede di determinazione del reddito al 50% nell'esercizio in cui erano sostenute indipendentemente dal risultato positivo o negativo, mentre il rimanente 50% doveva essere ammortizzato (nel caso di esito positivo a decorrere dall'esercizio in cui ha inizio lo sfruttamento del risultato, in caso di esito negativo mediante imputazione al conto economico dell'esercizio in cui detto esito viene accertato).

È a questa interpretazione ministeriale che si è adeguata la norma in questione.

Se questa è la regola dobbiamo osservare preliminarmente che l'ammortamento si applica ad un valore originario cioè ad un costo o ad un monte di costi anche questi suscettibili di critiche fiscali.

In considerazione del fatto che l'art. 71 richiama l'art. 69, che all'art. 69 tale costo viene definito, anche per le spese di ricerca e di sviluppo valgono i criteri di imputazione stabiliti dall'art. 69 che recita: « per i diritti di brevetto industriale e per gli altri diritti di utilizzazione di opere di ingegno... il costo è comprensivo degli oneri e accessori di diretta imputazione ed al lordo degli eventuali contributi di terzi... ».

Ritorniamo qui agli stessi criteri dettati dalle regole di economia aziendale e dei principi contabili (cioè, ad esempio, gli interessi passivi sono imputabili anche ai fini fiscali¹¹ al costo dei beni se relativi a prestiti contratti per l'acquisto e la « costruzione » dei beni immateriali ammortizzabili).

La prima considerazione, quindi, che emerge, è che, anche ai fini fiscali, è necessario stabilire una procedura che determini i criteri di imputazione per la capitalizzazione delle spese di ricerca. La seconda considerazione è quella che riguarda l'ammortamen-

to delle spese di ricerca. Infatti l'art. 71 con riferimento al criterio di ammortamento alle spese di ricerca precisa che deve trattarsi di spese di ricerca diretta all'acquisizione di beni immateriali e cioè di formule o brevetti o processi suscettibili o di negoziazione o di sfruttamento, ma tali da avere un valore intrinseco.

Ove questo valore intrinseco specifico non esista ricadiamo nell'ambito di oneri pluriennali.

Un altro aspetto che emerge che appare indispensabile da definire è quando lo studio è stato completato cioè in definitiva quando sono stati sostenuti gli ultimi costi, in quanto è su questo riferimento che poggia la distinzione del risultato positivo e negativo, risultato che evidentemente si può verificare soltanto a completamento dello studio. Sinò a quella data appare a nostro avviso difficile concepire l'inizio dell'ammortamento o dell'imputazione proquota e in moltissimi casi (come possono essere quelli delle imprese farmaceutiche) la data del termine di uno studio appare di difficilissima individuazione se non in presenza di tutta quella serie di impostazioni organizzative e documentabili che abbiamo esaminato ai paragrafi precedenti.

Ai fini fiscali dare inizio all'ammortamento delle spese di ricerca in un particolare periodo può quindi significare, risolti i problemi dianzi evidenziati, che:

- a. o gli studi sono andati a buon fine;
- b. o gli studi sono andati a cattivo fine.

Se gli studi sono andati a buon fine o sono andati a cattivo fine, in ogni caso, alla fine del primo periodo, può essere imputato a titolo di ammortamento, il 50% dei costi sostenuti per la ricerca.

Solo dal secondo esercizio in poi correrà la possibilità o dell'ammortamento proquota o dell'imputazione al conto economico della differenza.

L'errore di comportamento comporta l'impossibilità di dedurre ulteriormente la differenza tra la minor quota ammortizzata e la quota massima consentita con serie preoccupazioni per ciò che concerne evidentemente la dichiarazione dei redditi degli esercizi coinvolti nell'errore di procedura.

Qualora gli studi e le ricerche evidenziati dai singoli progetti non fossero dirette all'acquisizione di beni immateriali, ci troviamo nel 3° c. dell'art. 71. Infatti il 1° c. di detto articolo è limitativo mentre il 3° c. prevede che « ogni altro costo ad utilizzazione pluriennale è deducibile nei limiti della quota imputabile per ciascun periodo di imposta ».

L'ermeticità del contenuto del 3° c. fa ritenere che il richiamo al quinquennio possa costituire una buona regola di riferimento. Tuttavia è a questo punto necessario verificare se sussiste una specifica alternativa tra l'ammortamento su base quinquennale e l'ammortamento con la metodologia prevista dal 1° c. dell'art. 71, atteso che il primo procedimento apparirebbe più conveniente per l'amministrazione finanziaria che non per il contribuente.

Il caso delle spese di ricerca è stato disciplinato nella vigente normativa con riferimento specifico alle ricerche di idrocarburi attraverso le Risoluzioni 9/50067 del 18-10-65, 9/230676 del 30-8-77, 9/238 del 21-11-79, ecc. Da queste Risoluzioni è emerso

⁹ Cfr. Circ. 1.3.1957 n. 350602.

¹⁰ Cfr. Circ. 1-12-1965 n. 105.

¹¹ Cfr. art. 58 Dpr 29.9.73 n. 597.

l'intendimento dell'amministrazione finanziaria a considerare con maggior favore l'ipotesi di imputazione del costo al 50% nel primo esercizio in ogni caso, con l'alternativa tra il 50% nell'anno o nel quinquennio successivo nella parte residuale a seconda dell'esito negativo o positivo della ricerca, piuttosto che non l'ipotesi di rinvio del costo al momento dell'inizio dello sfruttamento di giacimenti petroliferi.

In particolare la Risoluzione Ministeriale del 30-8-77 crea un'ipotesi, peraltro non prevista dalla norma, e cioè quella di costi con caratteri propeudetici con rispetto ai costi ad utilizzazione pluriennale di cui al 3° c. dell'art. 71.

Questa precisazione pone in discussione l'intera disciplina delle spese di ricerca (almeno dal punto di vista fiscale), in quanto appare da detto punto di vista, almeno secondo questa Risoluzione Ministeriale che non si possa riproporre una distinzione tra spese di ricerca volte all'ottenimento di un'immobilizzazione immateriale ed altri tipi di spese di ricerca. Tuttavia alcuni studiosi¹² ribadiscono il concetto di imputazione del costo per competenza, richiamandosi alla Risoluzione 9/1189/76 del 6-5-76¹³.

I costi sono imputabili nell'anno di competenza e non possono essere rinviati ad un periodo di imposta successivo neppure quando mancano i corrispettivi ricavi. Tuttavia i costi di competenza possono essere dedotti in periodi di imposta successivi quando si tratti di costi ad utilizzazione pluriennale o collegabili strettamente a ricavi a venire. Come dire che ogni costo è rinviabile quando sia collegabile a correlativi ricavi di successivi esercizi.

Questo riferimento ci ripropone quindi la distinzione già vista ai fini della tecnica di economia aziendale, dei principi contabili e delle regole civilistiche cioè:

- a. per la patrimonializzazione o capitalizzazione dei costi è necessario che questi costi siano rappresentativi di effettive utilità aziendali e quindi sinonimi di componenti patrimoniali;
- b. anche ai fini fiscali per l'ipotesi alternativa di oneri pluriennali deve sussistere la correlatività con ricavi a venire.

Quando pertanto il rapporto di inerenza viene a mancare o quando la ricerca quindi sia continuativa e non evidentemente ameliorativa, ma connessa alla struttura di sviluppo dell'impresa, i costi in questione dovrebbero essere imputati in conto esercizio.

Dalle considerazioni sopra esposte emerge che anche ai fini fiscali in genere si sarebbe più per l'imputazione a costo che non per l'ammortamento in luogo tempo delle spese di ricerca. Anche ai fini fiscali si dovrà pertanto dimostrare il risultato positivo o negativo, i criteri di capitalizzazione e i criteri di imputazione, e non quindi soltanto il risultato positivo o negativo, prescindendo dal vantaggio che lo Stato ne avrebbe per il gettito di imposta.

¹² Cfr. per tutti Moroni, « Guida Normativa », 1980, n. 6.

¹³ « Guida Normativa », 1977, n. 21, punto 7°.

LE PROPOSIZIONI SULLO STATO ATTUALE DELLA DISCIPLINA

Da tutte le disamine effettuate emergono alcune considerazioni fondamentali che si possono così riassumere:

- a. è necessario che tutta la gestione « della ricerca e sviluppo » avvenga attraverso sistemi di budgets documentati da cui si desumano in modo specifico i progetti, i termini, i costi, le autorizzazioni;
- b. nel corso di ogni esercizio debbono essere specificati i progetti in corso, i prolungamenti dei progetti in corso, il termine dei progetti, l'esito positivo o negativo di questi progetti;
- c. le spese di ricerca non finalizzate ad un progetto specifico per le quali si è aperta una commessa di miglioramento, devono avere precisato a livello budgettario natura e finalità di queste ricerche, il tempo previsto per il completamento, i vantaggi attesi in termini economici e finanziari e quindi con le stesse procedure previste nell'investimento di tipo alternativo;
- d. per le ricerche di tipo continuativo con caratteristica non pluriennale, di durata inferiore all'anno, si deve dare esito, in progetti di ricerca autorizzata, degli obiettivi e costi;
- e. deve esistere uno specifico piano contabile per l'attribuzione di serie, mano d'opera, spese generali industriali strettamente attinenti ed imputate ai centri di costo e alle commesse di ricerca con le stesse metodologie cui vengono sottoposte le gestioni correnti;
- f. le imputazioni pertanto non devono essere solo di fine esercizio, ma si devono sviluppare coerentemente in forma analitica e non forfettizzata;
- g. si deve procedere in ogni caso ad una corretta valutazione prudenziale dei costi esposti in sede di bilancio;
- h. la politica fiscale non deve essere controproducente ai fini di una corretta valutazione civilistica di queste poste di bilancio.

VERSO UN'EVOLOZIONE DELLA DISCIPLINA FISCALE

Come anticipato in premessa lo schema di Dpr presentato dalla Commissione del Trenta prevede una modifica del 1° c. dell'art. 71 che consideriamo soltanto nell'ambito della prima parte. La modifica proposta crea un'alternativa tra l'imputazione dei costi relativi a studi e ricerche nel periodo di imposta in cui sono sostenuti in toto, ovvero la possibilità di distribuire il costo in quote costanti nel periodo stesso e nei periodi successivi non oltre il quarto, riproponendo il concetto dell'onere pluriennale e parafrasando la disciplina vigente al 2° c. dell'art. 71 del Dpr n. 597 per le spese di pubblicità.

Il provvedimento tuttavia non consente di poter riconciliare in modo assoluto il comportamento prudente « degli amministratori » nelle impostazioni delle poste di bilancio con il comportamento fiscal-

(segue a pag. 805)

I COSTI DELLA RICERCA

(segue da pag. 825)

mente imposto in un'alternativa assolutamente rigida¹⁴. L'evoluzione pertanto se da un lato elimina la distinzione difficoltosa tra il risultato positivo e negativo della ricerca, dall'altro non consente ancora un'opportuna « gestione » di questa voce di bilancio che per alcune imprese è di estrema rilevanza, specialmente in rapporto all'ammontare del capitale netto.

È pertanto auspicabile che in sede di stesura definitiva del progetto, si proponga una norma che si riconduca di più alla gestione civilistica e di economia aziendale di questa posta di bilancio.

¹⁴ Cfr. in proposito Silvio Moroni, « Ammortamenti di Impresa » e « Atti alla demolizione del bilancio di esercizio », *Il Sole-24 Ore*, 19.9.1980, pag. 17.