



## Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 25/07/2006 n. 95

**Oggetto:**

Istanza di interpello - Spese di ricerca e sviluppo - articolo 108, comma 2 del TUIR.

**Testo:**

Con istanza di interpello concernente la deducibilita' delle spese di ricerca e sviluppo la Alfa S.p.A. ha proposto il seguente

Quesito

La Alfa SpA esercita l'attivita' di produzione, acquisto, vendita, lavorazione per conto terzi di preparati farmaceutici e prodotti chimici per l'industria farmaceutica.

Con riferimento a quest'ultima tipologia di prodotti, la societa' ne supporta la produzione ed il trattamento attraverso una costante attivita' di ricerca, consistente in studi, indagini e prove di laboratorio, finalizzata allo "sviluppo di specifici prodotti, o, piu' spesso, di processi produttivi".

I costi di ricerca cosi' descritti, strettamente inerenti al prodotto o al processo produttivo in corso di studio, sono stati iscritti a bilancio, con il consenso del collegio sindacale e in conformita' al Principio Contabile n. 24, tra gli oneri di utilita' pluriennale.

Specificamente, una parte di questi e' stata allocata nella voce "Costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicita'" e parte alla voce "Immobilizzazioni in corso e acconti".

Tale distinzione si e' resa necessaria poiche' alcuni dei progetti oggetto di investimento sono stati completati gia' nel 2005, mentre per altri la fase di sperimentazione e di studio non si e' ancora conclusa.

Sotto il profilo civilistico, in armonia con le disposizioni contenute nel citato Principio Contabile n. 24 e nell'articolo 2426, primo comma, n. 5), del codice civile, l'ammortamento dei costi di ricerca e sviluppo dovrebbe iniziare a decorrere dal momento in cui il bene o il processo risultante dall'attivita' di ricerca risultera' disponibile per l'utilizzazione economica, per concludersi nell'arco temporale massimo di cinque anni.

Di conseguenza, la societa' istante ha iniziato a imputare a Conto economico soltanto 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 dell'anno 2005 (i.e. commercializzazione dei prodotti ottenuti dai processi messi a punto grazie alla ricerca che ha permesso l'iscrizione di ricavi di vendita e, dunque, l'inizio della fase di recupero delle risorse impiegate). Quanto agli altri investimenti, l'avvio del piano di ammortamento e' stato rinviato in attesa che il processo produttivo oggetto di studio, conclusa la fase di ricerca, possa essere economicamente sfruttato.

Tanto premesso, la societa' desidera conoscere il corretto trattamento, ai fini delle imposte sul reddito e dell'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.

Tali costi sono stati capitalizzati e iscritti nell'attivo di Stato Patrimoniale ma, non sussistendo ancora i requisiti per essere ammortizzati, non sono stati imputati a Conto Economico nell'esercizio 2005.

In particolare, la società istante chiede, alla luce del disposto di cui all'articolo 108, primo comma del TUIR, "se e' in ogni caso tenuta a 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 modalita' con cui operare tale variazione in diminuzione", oppure se deve attendere, per iniziare il processo di ammortamento, che i citati processi produttivi e/o beni risultanti dalle ricerche divengano disponibili per l'utilizzazione economica, anche se tale esercizio e' successivo a quello in cui i relativi costi sono stati sostenuti e anche se il piano di ammortamento, adottato in base all'utilita' futura degli stessi venga a compimento oltre il quarto anno successivo a quello di sostenimento.

La questione per l'istante e' di particolare rilievo, in quanto essendo controllata da una società quotata in un mercato regolamentato di un altro paese della Comunità europea, potrebbe valutare in futuro l'ipotesi di utilizzare per la redazione del bilancio d'esercizio i principi contabili internazionali, secondo i quali la capitalizzazione delle spese a carattere pluriennale, al ricorrere di predeterminate condizioni, e' un obbligo e non una facoltà'.

#### Soluzione prospettata

La società interpellante rende noto che i costi di sviluppo e ricerca sono sempre stati iscritti a bilancio con riferimento all'anno di sostenimento.

Questa prassi, in deroga ai criteri civilistici di redazione dello stesso, era consentita dall'articolo 2426, secondo comma, del codice civile che permetteva rettifiche di valore e accantonamenti esclusivamente in applicazione di norme tributarie.

Venendo meno tale facoltà', a seguito della riforma del diritto societario attuata con il D.Lgs 17 gennaio 2003, n. 6, l'istante riteneva di giungere al medesimo risultato attraverso la compilazione del quadro EC del modello Unico, appositamente istituito per disinquinare il bilancio civile da influenze di natura fiscale. Invero tale possibilità' e' stata esclusa dall'Agenzia delle Entrate con la circolare del 31 maggio 2005, n. 27/E, la quale ha chiarito che i costi per ricerca e sviluppo non rientrano nell'ambito di applicazione della disciplina delle deduzioni cd. extracontabili prevista dall'articolo 109, comma 4, lettera b) del TUIR.

Cio' premesso, l'istante ritiene che "le soluzioni ipotizzabili al fine di conciliare il corretto trattamento civilistico e contabile dei costi per investimenti in ricerca e sviluppo con il regime fiscale" previsto dall'articolo 108 del TUIR siano le seguenti:

- A. far concorrere le spese in parola alla determinazione del reddito imponibile - nell'esercizio in cui sono state sostenute, oppure, a partire da tale esercizio e nei successivi non oltre il quarto - indipendentemente dal trattamento contabile adottato nella predisposizione del bilancio d'esercizio (quindi sia nell'ipotesi in cui dette spese siano totalmente imputate a Conto economico nell'anno di sostenimento, sia nel caso in cui esse vengano iscritte nello Stato patrimoniale e ammortizzate secondo i criteri previsti nel principio contabile n. 24 citato).
- B. operare una deduzione delle spese in oggetto in concomitanza con la loro effettiva imputazione a Conto economico e, dunque (laddove si sia proceduto alla capitalizzazione), in ogni esercizio in cui sono

iscritte a conto economico le quote di ammortamento, a partire dall'esercizio in cui i risultati dei progetti di ricerca sono disponibili per l'utilizzazione economica (sempre, naturalmente, nel rispetto nel limite massimo quinquennale previsto dall'articolo 2426 del codice civile).

Sotto il profilo operativo, data l'affermata impossibilita' di compilare il quadro EC, la via che la societa' istante intende percorrere per applicare la norma fiscale (vale a dire "per procedere alla deduzione delle spese di ricerca capitalizzate anticipatamente rispetto alla contabilizzazione a Conto economico della quota di ammortamento") e' quella di operando un'"ordinaria" ripresa in diminuzione nel quadro RF del modello Unico.

L'istante tra le due soluzioni prospettate intenderebbe, quindi, adottare quella descritta alla precedente lettera A., supportando, tra l'altro, tale scelta sulla base del principio generale contenuto nello stesso articolo 109, comma 4, lettera b), primo periodo, il quale dispone che sono comunque deducibili le spese e gli altri componenti negativi che, pur non essendo imputati a Conto Economico, sono deducibili per disposizione di legge.

#### Parere

In relazione alla fattispecie oggetto del presente interpello, va preliminarmente sottolineato che il reddito d'impresa si determina - in base al principio di derivazione del reddito imponibile dal risultato del conto economico enunciato dall'articolo 83 del TUIR vigente - apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, aumentato o diminuito dei componenti che conformemente agli IAS/IFRS sono imputati direttamente a patrimonio, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione delle disposizioni fiscali contenute nella sezione I del capo II del titolo II del medesimo testo unico.

In base a corretti principi contabili i costi di ricerca e sviluppo capitalizzati vengono ammortizzati in quote costanti sulla base di un piano di ammortamento rivisto annualmente per accertarne la congruita'. Il processo di ammortamento deve iniziare nel momento in cui il bene (o processo) risultante da detti costi e' disponibile per l'utilizzazione economica e deve esaurirsi in un periodo massimo di cinque anni.

L'articolo 108, comma 1, del TUIR, prevede che le spese in commento vengano dedotte "nell'esercizio in cui sono state sostenute ovvero in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto".

Nel caso di specie il disallineamento tra la disciplina civilistica e quella fiscale (dato dal fatto che il riferimento dell'articolo 108 citato al "sostenimento" dei costi di ricerca e sviluppo parrebbe consentirne la deducibilita' fiscale in un momento antecedente rispetto a quello civilistico) non puo' essere superato attraverso l'utilizzo del quadro EC del modello Unico (nel quale far emergere taluni specifici componenti negativi in assenza di imputazione a conto economico, ai sensi dell'articolo 109, comma 4, lettera b) del TUIR), come affermato con risoluzione del 20 ottobre 2005, n. 152, che sul punto richiama la circolare del 31 maggio 2005, n. 27/E che ha espressamente escluso tale possibilita'.

Al riguardo si evidenzia che la recente modifica normativa, contenuta nell'articolo 37, comma 47, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, in corso di conversione, che ha inserito espressamente le "spese relative a studi e ricerche di sviluppo" nel comma 4, lettera b) dell'articolo 109 citato si rende applicabile 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.

Considerato il disallineamento temporale tra le due discipline sopra descritte, nella fattispecie in esame deve ritenersi che:

i) la deducibilita' del costo e' sempre subordinata alla regola della preventiva imputazione al conto economico dell'esercizio di competenza a norma dell'articolo 109, comma 4, del citato TUIR;

ii) per tale tipo di spesa non e', come anticipato, attivabile la deduzione extracontabile prevista alla lettera b) del comma 4 stesso.

Cio' premesso, in considerazione della scelta civilistica di capitalizzare le spese di ricerca e sviluppo sostenute nel 2005, rinviando l'inizio dell'ammortamento all'esercizio in cui il bene o processo risultera' disponibile per l'utilizzazione economica, occorre valutare i riflessi fiscali di tale impostazione contabile.

Si ritiene, al riguardo, che in presenza di spese di ricerca e sviluppo legittimamente capitalizzate in base ai principi contabili, la deduzione fiscale delle stesse sara' possibile solo alla conclusione della ricerca.

Si osserva altresì che, a differenza di quanto si afferma nell'articolo 2426, n. 5), del codice civile, lo IAS 38 detta dei requisiti ben precisi affinché possa essere rilevata in bilancio un'attività immateriale, in presenza dei quali l'impresa non ha più la facoltà, bensì l'obbligo di capitalizzare.

Ne deriva che, se e quando l'attività di ricerca dara' luogo ad un bene o processo disponibile per l'utilizzazione economica, potra' farsi applicazione dell'articolo 103 del testo unico (come modificato dall'articolo 37, comma 45, del d.l. n. 223 del 2006 citato), che consente la deducibilita' delle "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" in misura non superiore al 50 per cento del costo e in misura non superiore ad un diciottesimo per quelle relative al costo dei marchi d'impresa. Le quote di ammortamento del costo dei diritti di concessione e degli altri diritti iscritti nell'attivo del bilancio sono, invece, deducibili in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge.

In caso contrario, la perdita derivante dal mancato raggiungimento di un risultato economicamente apprezzabile potra' essere dedotta per intero nell'esercizio in cui si verifichera', ai sensi dell'articolo 101, comma 4, del TUIR, trattandosi di un costo di natura certa, deducibile secondo i principi generali della competenza, dell'inerenza, della correlazione e della preventiva imputazione dei componenti negativi del reddito d'impresa, contenuti nel citato articolo 109.

Si segnala, al riguardo, che la modifica dell'articolo 103 in esame, contenuta nell'articolo 37, comma 45, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, in corso di conversione, si applica a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore dello stesso anche per le quote di ammortamento relative ai costi sostenuti nel corso dei periodi d'imposta precedenti.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione Regionale viene resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo, del D.M. 26 aprile 2001, n.209.