

NORME E TRIBUTI

a pag. 19 | **GAZZETTE UFFICIALI.**
I principali provvedimenti

a pag. 20 | **SOCIETÀ.** Come distinguere i costi di pubblicità e rappresentanza

a pag. 21 | **FISCO E PREVIDENZA.**
Le scadenze della settimana

TECNO-TREMONTI ■ Incentivi mirati all'innovazione: favorite le spese in tecnologie digitali e la partecipazione alle fiere all'estero

Bonus all'azienda che investe in R&S

Alla certificazione dei costi detassabili serve il visto dei professionisti - Comunicazione dati solo dopo le regole dettate dal Fisco

L'Italia non brilla per gli investimenti in ricerca e sviluppo. Ma, a sorpresa, guida la graduatoria dei Paesi europei nell'indicatore dell'innovazione che è dato dall'incidenza del fatturato generato da nuovi prodotti creati in azienda. La norma sulla detassazione degli investimenti nell'innovazione, meglio nota come «tecnico-Tremonti», è quindi certamente apprezzabile per gli obiettivi che persegue. L'agevolazione introdotta, tuttavia, necessita di chiarimenti operativi al fine di essere concretamente fruibile dagli operatori. Il riferimento ai costi di ricerca e sviluppo (R&S) nonché agli investimenti diretti in tecnologie digitali volte all'innovazione di prodotto, di processo e organizzativa, impongono, valutazioni tutt'altro che semplici.

I costi agevolabili. Soprattutto con riguardo ai costi di ricerca e sviluppo, per i quali è richiesta l'iscrivibilità tra le immobilizzazioni immateriali, i problemi saranno notevoli in quanto si avrà a che fare sia con costi esterni che con costi interni, ossia con la capitalizzazione di una quota parte dei costi di gestione relativi alle funzioni aziendali coinvolte nella specifica attività.

Va ricordato che è necessario confrontare i costi agevolabili con «la media degli stessi costi sostenuti nei tre periodi d'imposta precedenti» cosicché dovrebbe essere certo che una modifica dei criteri di qualificazione (e quantificazione) dei costi di ricerca e sviluppo nell'esercizio agevolabile, evidentemente per aumentarne l'ammontare, sarebbe di certo contestata dal Fisco.

La quantificazione. A livello di quantificazione dei costi agevolabili, quindi, non ci sono altri riferimenti che quelli civili («iscrivibili tra le immobilizzazioni immateriali») e, quindi, occorrerà rifarsi ai principi generali fissati dal Codice civile nonché, soprattutto, ai principi contabili esistenti, sia nell'ambito nazionale che internazionale.

Il meccanismo operativo dell'agevolazione la rende concretamente fruibile soltanto dalle imprese che hanno evidenziato redditi fiscali in almeno uno dei tre esercizi precedenti a quello di riferimento (si vedano gli esempi pubblicati a fianco). Per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, infatti, si dovrà assumere il 10 per cento delle spese (agevolabili) sostenute nel 2004, aumentate del 30% dell'ecedenza rispetto alla media di quelle sostenute nei tre esercizi precedenti, ma questo importo non potrà superare il 20% della media dei redditi dichiarati nel triennio 2001-2003.

Questa procedura di quantificazione dell'agevolazione appare penalizzante per le imprese in fase di start-up che, tipicamente, investono molto proprio in R&S ma potrebbero non aver realizzato redditi negli esercizi precedenti. Sarebbe stato opportuno prevedere una «clausola di salvaguardia» per queste situazioni stabilendo, ad esempio, la non applicazione della limitazione alle imprese costituite da meno di un certo periodo di tempo (esempio, cinque anni) le quali potrebbero non essere ancora in piena operatività e, quindi, non avere redditi fiscali progressivi, senza per questo meritare penalizzazioni.

Il «visto». Le scelte operate delle imprese, infine, dovranno essere asseverate da soggetti specificamente individuati. Sarà chiamato a questa attività il presidente del collegio sindacale ovvero, in mancanza, un revisore dei conti o un professionista iscritto in appositi Albi. L'attestazione, a dire il vero, si riferisce alla «effettività» delle spese e, quindi, sembrerebbe non presupporre una valutazione di merito circa la qualificazione e quantificazione delle spese, anche se tale soluzione potrebbe stridere con la ratio della norma stessa.

GIAN MARCO COMMITTERI
MARCO MOBILI

Il «puzzle» del made in Italy

Segnali contrastanti sullo stato dell'innovazione tra le imprese italiane dal raffronto con quelle europee



I dati sulla R&S, se da un lato confermano un'opinione largamente diffusa, ossia la carenza di investimenti nel settore, dall'altro indicano come le imprese italiane siano attente all'innovazione.

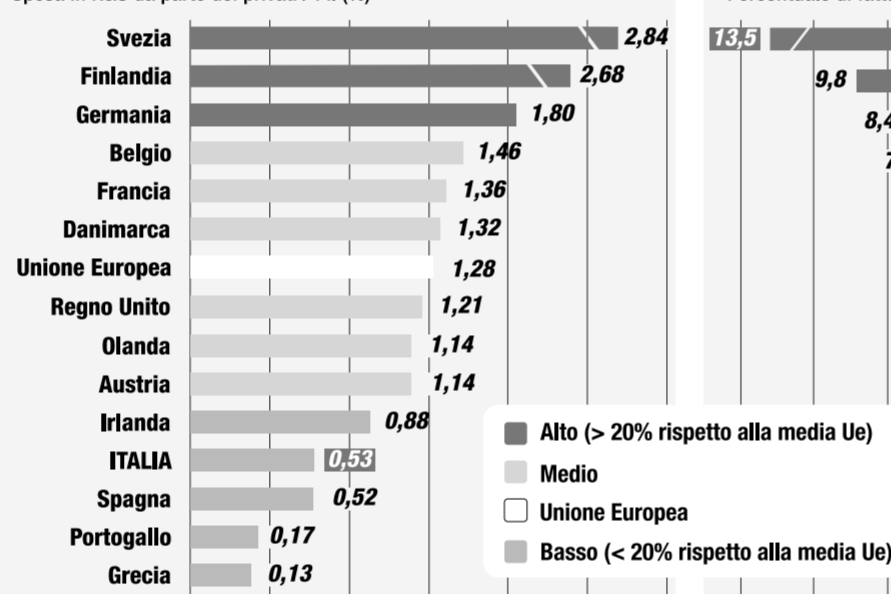
Infatti, il nostro Paese occupa il gradino più basso, tra quelli industrializzati, nell'indicatore della spesa privata in R&S sul Pil (0,53% contro la media Ue di 1,28%), l'industria nazionale brilla per l'impatto che i nuovi prodotti hanno sul fatturato complessivo (13,5 la percentuale italiana contro la media Ue del 6,5%: si vedano i grafici in basso).

Logica conclusione è quella di un'enorme potenzialità che potrebbe essere «liberata» da idonei strumenti di incentivazione agli investimenti nella ricerca e nello sviluppo.

Proprio la ricerca di questi effetti è alla base della Tecnico-Tremonti, la legge di agevolazione dell'innovazione, che è stata introdotta dal legislatore per il 2004.

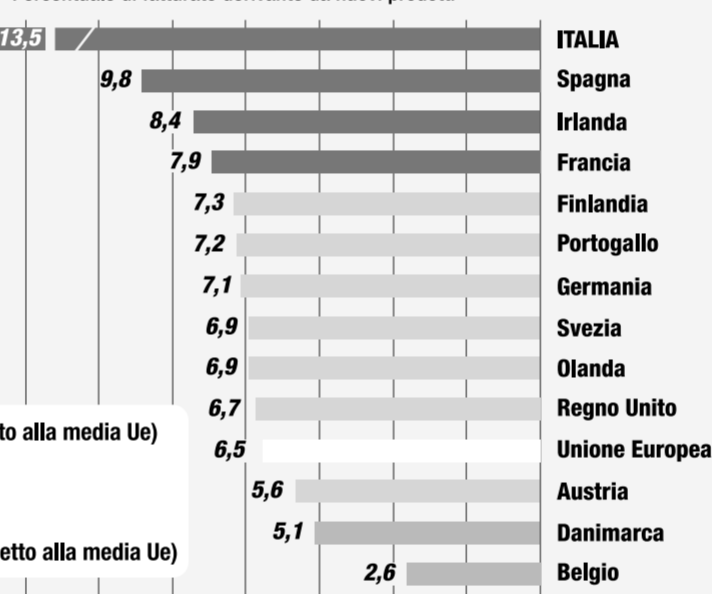
Italia bocciata in ricerca e sviluppo...

Spesa in R&S da parte dei privati / Pil (%)



...ma «prima» nella creazione di nuovi prodotti

Percentuale di fatturato derivante da nuovi prodotti



Fonte: Elaborazione su dati Commissione delle comunità europee (2002), disponibile su <http://trendchart.cordis.lu>

Tecno-bonus non per tutti

Sono penalizzate le imprese che non hanno redditi fiscali in anni precedenti

SOCIETÀ CON REDDITI FISCALI PREGRESSIVI

(almeno in uno dei tre anni)

Tipologia:	2001	2002	2003	2004
1) Spese di R&S e investimenti in tecnologie digitali	50	50	50	100
2) Spese per partecipazione a fiere all'estero				20
Risultato fiscale: reddito (perdita)	50	70	60	

Calcolo:	
a) 10% delle spese sub 1)	10
b) Media del triennio precedente	50
c) Incremento rispetto alla media (100-50)	50
d) 30% dell'incremento (50x30%)	15
e) Agevolazione teorica (a+d)	25
f) Limite del 20% dei redditi del triennio precedente (180/3=60x20%)	12
g) Agevolazione effettiva (minore tra e) ed f)	12

SOCIETÀ SENZA REDDITI FISCALI PREGRESSIVI

(in nessuno dei tre anni)

Tipologia:	2001	2002	2003	2004
1) Spese di R&S e investimenti in tecnologie digitali	50	50	50	100
2) Spese per partecipazione di fiere all'estero				20
Risultato fiscale: reddito (perdita)	(100)	(70)	(60)	

Calcolo:	
a) 10% delle spese sub 1)	10
b) Media del triennio precedente	50
c) Incremento rispetto alla media (100-50)	50
d) 30% dell'incremento (50x30%)	15
e) Agevolazione teorica (a+d)	25
f) Limite del 20% dei redditi del triennio precedente	Zero
g) Agevolazione effettiva (minore tra e) ed f)	Zero

Settori / Tessile-abbigliamento-calzature

Collezioni, rebus per il campionario

Le imprese del made in Italy si interrogano sull'applicabilità dei benefici della tecnico-Tremonti al cosiddetto "processo di campionario", attività tipica del settore del tessile-abbigliamento-calzature e indispensabile per garantire la competitività delle aziende. Guardando alle varie fasi che scandiscono il processo nel settore tessile (si veda lo schema) appaiono agevolabili i costi riconducibili a:

■ ricerca e ideazione estetica del tessuto e realizzazione dei prototipi, che di fatto rappresentano costi di ricerca e sviluppo (R&S) iscrivibili fra le immobilizzazioni immateriali;

■ promozione del campionario trami-

l'iscrivibilità tra le immobilizzazioni che ne presuppone la riferibilità a un progetto realizzabile, l'identificabilità, misurabilità e recuperabilità attraverso i ricavi futuri.

Quanto al primo punto, guardando alle fasi del processo di campionario è evidente che:

a) l'ideazione estetica del tessuto, essendo volta a utilizzare il patrimonio di conoscenze di stilisti e tecnici per "inventare" nuovi prodotti, costituisce un'attività qualificabile come ricerca applicata;

b) la realizzazione del prototipo, essendo volta alla verifica della realizzabilità tecnica dell'idea, è qualificabile come attività di sviluppo.

Va detto che la ricerca applicata e lo sviluppo non sono facilmente separabili: non c'è, infatti, differenza sostanziale fra i costi di sviluppo e i costi della ricerca applicata.

Nel processo di realizzazione del campionario, infatti, l'ideazione estetica si fonde con gli sforzi volti alla realizzazione del prototipo, in un continuo alternarsi fra ricerca applicata e sviluppo, entrambi volti alla realizzazione dei nuovi tessuti e/o prodotti.

Quanto al secondo aspetto, ossia quello di capitalizzabilità dei costi, è possibile osservare che:

■ la realizzazione della collezione può essere considerata il progetto intorno al quale si animano le attività di R&S;

■ la realizzabilità del progetto appare intrinseca nella natura dei costi che sono diretti alla creazione di prodotti da commercializzare; ■ la stima della "recuperabilità futura" è ardua. La valutazione, comunque, deve riguardare il campionario nel complesso più che i singoli articoli e dovrà tener conto sia della congiuntura economica del mercato di riferimento che dell'eventuale esistenza di specifici accordi commerciali.

Emerge comunque chiaramente la necessità per l'azienda di dotarsi di sistemi di "contabilità analitica" o, in mancanza, di schede extracontabili che rilevino adeguatamente le attività in oggetto. Giova ricordare, infine, che una volta rispettato il requisito della "iscrivibilità nelle immobilizzazioni immateriali" l'agevolazione spetta anche se l'impresa decide di spesare i costi nel conto economico.

FRANCESCO GIUNTA
MASSIMILIANO BONACCHI
Università degli Studi di Firenze

La «promozione»

La promozione del campionario va considerata tra le spese di R&S



Fonte: <http://www.biblio.iuc.it:8080/biblio/iucpap/pag119.htm>

te fiere all'estero, ossia una parte dei costi che sono diretti alla creazione di prodotti da commercializzare;

I costi di promozione del campionario tramite fiere all'estero sono tutto sommato di facile identificazione, trattandosi prevalentemente di costi esterni documentati dalle fatture di fornitori che hanno contribuito alla realizzazione della fiera (esempio: affitto dell'area espositiva, spese allestimento stand, spese di viaggio e alloggio).

Per quanto riguarda, invece, i costi di ricerca e sviluppo iscrivibili tra le immobilizzazioni immateriali, l'unico riferimento è il principio contabile n. 24 e il principio internazionale Ias 38, che, in mancanza di principi contabili *industry specific*, richiedono di essere calati nei vari settori. Il primo problema riguarda la qualificazione dei costi tra ricerca di base, ricerca applicata e sviluppo mentre un secondo aspetto concerne la loro capitalizzazione e, quindi,

progetto appare intrinseca nella natura dei costi che sono diretti alla creazione di prodotti da commercializzare;

Emerge comunque chiaramente la necessità per l'azienda di dotarsi di sistemi di "contabilità analitica" o, in mancanza, di schede extracontabili che rilevino adeguatamente le attività in oggetto. Giova ricordare, infine, che una volta rispettato il requisito della "iscrivibilità nelle immobilizzazioni immateriali" l'agevolazione spetta anche se l'impresa decide di spesare i costi nel conto economico.

FRANCESCO GIUNTA
MASSIMILIANO BONACCHI
Università degli Studi di Firenze

Principi contabili / I criteri

Passano gli oneri a utilità differita

Tra i nodi che i contribuenti dovranno sciogliere per un'adeguata applicazione, caso per caso, della tecnico-Tremonti, quello relativo alla corretta interpretazione dei costi per la ricerca e sviluppo appare indiscutibilmente impegnativo. Considerando che il legislatore ha inteso premiare — con la deducibilità multipla (detassazione) dal reddito — esclusivamente quelle spese iscrivibili fra le immobilizzazioni immateriali, ogni classificazione (imputazione) non giustificabile di questi oneri dovrà ritenersi in violazione alla legge.

Da iscrivere nelle immobilizzazioni immateriali

essere, sull'argomento, un potenziale atteggiamento elusivo della norma, magari con interpretazioni "al limite". Se questa circostanza è molto più difficile da individuare con certezza da parte degli organi accertatori, è altrettanto vero che — in alcuni casi — può risultare difficile, per lo stesso soggetto economico in buona fede, orientarsi a una scelta, soprattutto quando il proprio business spinga a operare investimenti non tradizionalmente classificabili come tali. Ecco, allora, che la disamina

sistematica e preventiva dei fenomeni aziendali dovrà essere particolarmente scrupolosa e ispirata alla corretta interpretazione del principio contabile nazionale n. 24 e del principio internazionale Ias 38.

L'iscrizione dei costi. Questi interventi di prassi risultano essere i riferimenti più autorevoli in materia di iscrizione di alcune voci di spesa — in ossequio al più generale principio della competenza economica — tra le immobilizzazioni immateriali, quando esse presentino un'indiscutibile utilità differita. La valenza del beneficio pluriennale deve essere tale da giustificare la capitalizzazione. In modo da permettere la partecipazione della spesa alla determinazione del reddito solo negli esercizi nei quali verranno rilevati i ricavi a essa correlati.

La qualificazione dei costi di ricerca e sviluppo, quali oneri pluriennali, non può, dunque, mai essere arbitraria ma deve scaturire da attente e coerenti valutazioni. In sintesi, un percorso interpretativo corretto parte dall'extrapolazione analitica dei costi di ricerca e sviluppo tra quelli di:

- ricerca di base (inerenti studi, esperimenti e ricerche che, seppure privi di una specifica finalità industriale, concorrono ad accrescere le conoscenze aziendali);
- ricerca applicata (propedeutici, invece, alla valutazione della possibilità e dell'utilità

di un progetto innovativo);

- sviluppo (per implementare i risultati della ricerca applicata o di altre conoscenze acquisite — in un progetto per la produzione di prodotti, processi o servizi nuovi o migliorati — prima dell'inizio della produzione commerciale).

Seppure molto sottile, la distinzione proposta risulta di fondamentale importanza. Per i principi contabili, infatti, i costi relativi alla ricerca di base, proprio a causa dell'incertezza sulla possibile utilità futura a essi correlata, devono essere imputati a conto economico nell'anno in cui sono sostenuti. Quelli per la ricerca applicata e lo sviluppo, attinenti a specifici progetti di cui è invece prevedibile l'utilità futura, sono iscrivibili nelle immobilizzazioni immateriali. Una volta distinti i costi di ricerca di base da quelli per la ricerca applicata e lo sviluppo, sarà necessario, fra questi ultimi, procedere a una verifica delle condizioni per la capitalizzazione come immobilizzazioni immateriali. Solo se essi saranno specificamente riferibili a un determinato progetto o prodotto, concretamente realizzabile, chiaramente identificabili e misurabili, nonché recuperabili tramite i ricavi futuri che scaturiscono dalla realizzazione del progetto stesso, allora potranno essere correttamente capitalizzati.

AMEDEO SACRESTANO

Sinergie / Informatica

Consorzi in attesa del vaglio Ue

I benefici della tecnico-Tremonti si estendono al settore dell'informatica, sempre che arrivi il "visto" Ue. È infatti espressamente prevista l'applicazione della stessa agevolazione stabilita per le spese di ricerca e sviluppo (R&S) alle Pmi, come definite in ambito Ue, che si aggregano per realizzare sinergie nelle innovazioni informatiche.

La norma, contenuta nell'articolo 1, comma 1, lettera a), secondo periodo, del decreto "omnibus", convertito dalla legge 326/2003, richiede però il rispetto di alcuni requisiti. Il primo, di carattere

Nell'ambito di distretti o filiere produttive

territoriale, impone che le imprese operino nell'ambito di «distretti industriali o filiere produttive». Il secondo, di carattere quantitativo, richiede che l'aggregazione coinvolga almeno dieci imprese. L'ultimo, certamente meno stringente, attiene alle modalità di organizzazione operativa.

Le imprese, infatti, devono servirsi di nuove strutture consorziali ovvero «altri strumenti contrattuali» al fine di realizzare sinergie nel settore dell'*information & in-*

novation technology. Relativamente all'ambito soggettivo di applicazione del beneficio, giova ricordare che la definizione rilevante di Pmi, è quella dettata dall'Unione europea nel regolamento Ce n. 70 del 2001 in materia di aiuti di Stato.

Queste imprese devono: — avere meno di 250 dipendenti; — avere un fatturato annuo non superiore a 40 milioni di euro o, in alternativa, una totale di bilancio annuo non superiore a 27 milioni di euro; — essere "indipendenti", ovvero avere un capitale i cui diritti di voto non siano detenuti per il 25% o più da una sola impresa.

La concreta applicabilità dell'agevolazione, tuttavia, deve attendere il vaglio da parte della Commissione Ue. Affinché l'agevolazione possa essere concretamente fruibile, infatti, è necessaria la preventiva notifica in sede comunitaria e l'approvazione del provvedimento da parte della Ue.

R&S in tre tipologie. Le disposizioni comunitarie in materia di aiuti di Stato al settore della R&S sono tuttora contenute nella Comunicazione della Commissione 96/C 45/06, pubblicata nella «Gazzetta Ufficiale» del 17 febbraio 1996 e successivamente prorogata sino al 31 dicembre 2005. Le regole in materia sono destinate a

garantire l'incremento della competitività dell'industria comunitaria e suddividono la ricerca in tre tipologie: ricerca fondamentale, ricerca industriale e di sviluppo precompetitivo.

Il beneficio in materia di innovazione informatica, a ben vedere, non potrà certamente rientrare nell'ambito della "ricerca fondamentale", priva di specifici obiettivi industriali, ma dovrebbe potersi assimilare agli aiuti alla "ricerca industriale" o allo "sviluppo precompetitivo".

Ciò detto, per ottenere il "visto" Ue, occorre che l'intensità di aiuto non superi i limiti stabiliti, evenienza questa che dovrebbe essere garantita dalla "struttura" stessa del beneficio che prevede un limite massimo invalicabile: il 20% della media dei redditi dei tre esercizi precedenti. Non dovrebbero quindi sussistere particolari problemi nell'ottenimento dell'autorizzazione comunitaria e la norma potrà finalmente diventare operativa.

Chiarimenti sulle tipologie di aggregazione possibili, vista la genericità del dato normativo, nonché sulle modalità di rendicontazione all'agenzia delle Entrate e di certificazione delle spese, completerebbero il quadro e sarebbero certamente di aiuto agli operatori.

G.M.C.