

Il ruolo del revisore come certificatore del credito ricerca e sviluppo e del bilancio d'esercizio



Arturo Denza

DOTTORE COMMERCIALISTA
REVISORE LEGALE DEI CONTI

**Il ruolo del revisore come certificatore
del credito ricerca e sviluppo e del bilancio d'esercizio**

Un revisore per lo stesso cliente (stessa impresa)

Tenendo conto del principio di indipendenza

- Può certificare le spese di ricerca e sviluppo;
- revisionare il bilancio in cui compare il credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo.

La certificazione del credito

La normativa in materia: Art. 1, comma 70 lett. f) L. 145/2018 Art. 1, comma 205 L. 160/2019 prevede a stabilire a chi tocca certificare:

«Ai fini del riconoscimento del credito d'imposta, l'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dall'impresa devono risultare da apposita certificazione rilasciata dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti.»

Per le imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti, la certificazione è rilasciata da un revisore legale dei conti o da una società di revisione legale dei conti, iscritti nella sezione A del registro di cui all'articolo 8 del decreto legislativo 27 gennaio 2010, n. 39. [...]»

TUTTI POSSONO CERTIFICARE IL CREDITO D'IMPOSTA

- **Un Consulente con mandato per tenuta contabilità generale e fiscale può certificare il credito ricerca e sviluppo?**
- il revisore incaricato dev'essere indipendente secondo i criteri ordinariamente fissati in materia di revisione legale, ciò implica che un professionista contabile iscritto alla sezione A del registro dei revisori non può rilasciare nessuna certificazione in favore dei propri clienti abituali, **in quanto privo dei richiesti requisiti di indipendenza rispetto al beneficiario.**
- Vedi. ISA 200: **la certificazione deve essere rilasciata da revisore indipendente.**
- Vedi: art. 10, comma 2, del Decreto Legislativo n. 39/2010, Incompatibilità;
- Se dovesse svolgere anche la funzione di revisore si determinerebbe **un autoriesame** dovuto al controllo su documenti contabili che lo stesso ha contribuito a determinare. In tal caso **viene meno il requisito di indipendenza del revisore e il credito di imposta certificato non spetta.**

Comportamento del revisore e documentazione da predisporre quando chiamato a svolgere le due attività:

- 1) Lettere di incarico separate
- 2) Compensi separati
- 3) Lettere di attestazione dati separate
- 4) Relazioni finali separate

Differenza tra attività di Certificazione spese R&S e Relazione di revisione al bilancio

Certificazione spese R&S:

Il revisore certifica l'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e **non fa valutazioni di merito.**

Relazione di revisione al bilancio

Il revisore deve valutare la spettanza o meno del credito R&S, ciò significa che il revisore deve **dare un giudizio sul merito della spettanza del credito.**

Differenza tra Certificazione spese R&S e Relazione di revisione al bilancio

Certificazione spese R&S

Verifiche del revisore:

- Controllo documentale (integrale)
- Effettività delle spese
- Sostenimento delle spese
- Conteggi

Relazione di revisione al bilancio

Verifiche del revisore:

- Controllo documentale (integrale)
- Effettività delle spese
- Sostenimento delle spese
- Conteggi
- **Verifica requisiti spettanza credito (ammissibilità delle spese sostenute)!!!**

COSA DEVE FARE IL REVISORE CHE CERTIFICA IL CREDITO

DEVE:

- attestare l'effettivo sostenimento delle spese ammissibili
- verificare la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dalla società.

NESSUNA VALUTAZIONE TECNICA

È richiesta **al soggetto incaricato della certificazione** al rilascio della certificazione della documentazione contabile in ordine all'ammissibilità al credito d'imposta delle attività di ricerca e sviluppo svolte dall'impresa

L'IMPRESA PUO' nominare un QUALUNQUE soggetto

- **Imprese non obbligate alla revisione legale dei conti** devono incaricare un revisore o una società di revisione iscritti nella sezione A del registro dei revisori legali dei conti;
- Per le imprese in cui se è nominato il Collegio (o sindaco unico) e anche il Revisore, le stesse non possono procedere come vogliono **sono OBBLIGATE a nominare per la certificazione il REVISORE.**
 - **Se viene/ vengono sostituiti i revisori a chi compete certificare?**
 - La certificazione compete al revisore che sottoscrive la relazione di revisione sul bilancio d'esercizio in cui sono inseriti i costi oggetto di attestazione.
 - **Se per legge è stato nominato il revisore può essere affidato incarico di certificare a revisore diverso?**
 - No

Quali regole o principi deve seguire il revisore nel rilasciare la certificazione?

Occorre seguire il principio di revisione internazionale n. 805 “ *Revisione contabile di un singolo prospetto di bilancio, o di uno specifico elemento, conto o voce del prospetto*”.

E il principio di revisione internazionale n. 200 per il rispetto del principio di indipendenza: “*Obiettivi generali del revisore indipendente e svolgimento della revisione contabile in conformità ai principi di revisione internazionali*”.

IL CONTROLLO DOCUMENTI: INTEGRALE O A CAMPIONE?

Per rilasciare la certificazione il revisore deve effettuare il Controllo a campione o integrale dei documenti?

- dall'anno 2018, si effettua controllo integrale dei documenti.

Il revisore, ai fini del rilascio della certificazione, quali documenti deve chiedere e ricevere dalla società ?

- Vedi normativa di riferimento e circolari (Circolare del 27/04/2017 n. 13 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa Credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo - Novità introdotte dalla Legge di bilancio 2017 ed ulteriori chiarimenti) e Circolare del 16/03/2016 n. 5 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa.

Deve chiedere e visionare tutti i documenti utili per attestare l'effettività dei costi sostenuti e la regolarità formale della documentazione contabile.

Documenti da visionare/raccogliere e controlli da espletare

- 1) **la Relazione tecnica deve essere** Predisposta dal responsabile aziendale delle attività ammissibili o del responsabile del singolo progetto, Controfirmata dal rappresentante legale,
- 2) Per le attività ammissibili commissionate a soggetti terzi, **la relazione deve essere redatta e rilasciata all'impresa dal soggetto commissionario che esegue le attività.**
- 3) Dal 2020 la relazione redatta dal professionista (ingegnere o perito industriale) iscritto nei rispettivi albi professionali deve essere asseverata. (maggiore assunzione di responsabilità per il professionista che assevera)

Documenti da visionare/raccogliere e controlli da espletare

Costi personale

Spese per il personale:

- titolare di rapporto di lavoro subordinato
- di lavoro autonomo
- altro rapporto diverso dal lavoro subordinato, direttamente impiegato presso le strutture produttive dell'impresa, nei limiti dell'effettivo impiego in tali attività.

Documentazione:

- a) Elenco nominativo del personale dedicato alle attività di R&S;
- b) Fogli presenza nominativi con indicazione giornaliera delle ore impiegate in R&S (time sheet debitamente firmati dal legale rappresentante o dal responsabile R&S.
- c) Rendicontazione specifica relativa a lavoratori autonomi o relazione (o comunque non subordinati)
- d) Prospetti di calcolo del costo personale rendicontato

Quali controlli e verifiche effettuare sui costi del personale

1. verifica **la completezza dei time sheet** e che gli stessi siano firmati dal legale rappresentante o dal responsabile R&S, che **le ore imputate** ad attività di R&S **non eccedano quelle giornaliere** risultanti dal cedolino, **che non siano indicate ore in giorni festivi** o comunque in giorni in cui il lavoratore non risulti aver lavorato (ferie, malattia, trasferte, permessi);
2. che non sia considerato personale con mansioni amministrative, contabili, commerciali nonché i costi del personale impiegato in attività di mero supporto alle attività di ricerca eleggibili;
3. Verifica che la % (sia mensile che annua) di ore dedicate alla R&S sia congrua;
4. **il calcolo del costo orario:** analisi dei cedolini o dei prospetti forniti da ufficio paghe/ consulente del lavoro; si considerano tutte le componenti di costo del lavoro: retribuzione lorda prima delle imposte, contributi obbligatori, TFR, premi di produzione, ratei maturati;

Quali controlli e verifiche effettuare sui costi del personale

5. la variazione % negli esercizi del costo orario degli addetti (analisi comparativa), indagando eventuali scostamenti anomali;
6. Verificare se ci sono categorie di personale a cui si applicano percentuali diverse
7. visionare cedolini ed acquisire evidenza **dei pagamenti per verificare l'effettivo sostenimento dei costi.**

leggendo la Circ. del 16/03/2016 n. 5 il secondo periodo del comma 3 in parola precisa che per “spesa incrementale” deve intendersi **“l’ammontare dei costi** di cui alle lettere a) e c) ovvero di cui alle lettere b) e d) del comma 1 dell’articolo 4 **sostenuti nel periodo d’imposta per il quale si intende fruire dell’agevolazione** in eccedenza rispetto alla media annuale riferita ai rispettivi medesimi costi sostenuti nei tre periodi d’imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015 ovvero nel minor periodo dalla data di costituzione”. Sostenuti non dovrebbe significare pagati per cui non obbligatorio verificare i pagamenti ?

Quali controlli e verifiche effettuare sui costi del personale

Per attività svolta da amministratori o soci (ore lavorate),

ATTENZIONE al costo rendicontato:

- Non può eccedere il 50% del compenso fisso ordinario annuo a loro spettante;
- deve essere interamente corrisposto nel periodo d'imposta agevolato;
- occorre dichiarazione resa dal legale rappresentante della società o ente (exDPR445/2000) che attesti l'effettiva partecipazione di tali soggetti alle attività ammissibili e la congruità dell'importo del compenso ammissibile in relazione alla quantità di lavoro prestato, alle competenze tecniche possedute dai medesimi nonché alle retribuzioni e i compensi riconosciuti agli altri soggetti impiegati direttamente nelle medesime attività ammissibili.

N.B. La norma esclude la possibilità di retribuire i compensi variabili o somme attribuite a titolo di partecipazione agli utili.

Quali controlli e verifiche effettuare

Strumenti e attrezzature di laboratorio e materiali e forniture

- **Controlla** la regolarità formale dei contratti, fatture, canoni di locazione (se imputati) e i registri beni ammortizzabili relativamente ai beni strumentali e verifica quanto sia stato l'uso di questi beni strumentali ai fini della ricerca e periodo e le quote di ammortamento di strumenti e attrezzature di laboratorio.
- Relativamente ai materiali e forniture: Sono ammissibili le spese per materiali, forniture e altri prodotti analoghi impiegati nei progetti ammissibili al credito d'imposta svolte internamente dall'impresa. **Controlla** la regolarità formale dei contratti, fatture, verifica che i costi siano relativi al progetto.

Quali controlli e verifiche effettuare

Servizi di consulenza

- Spese per contratti di ricerca extra muros aventi ad oggetto il diretto svolgimento da parte del soggetto commissionario delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta
- Il revisore riceve e verifica la copia dei contratti stipulati, la relazione sottoscritta dai soggetti commissionari concernente le attività svolte nel periodo, le fatture emesse e verifica la regolarità formale.
- Verifica i pagamenti !?
- E' possibile compensare il credito imposta se la fattura per la consulenza prevede pagamenti rateali di cui alcuni ancora non scaduti?
- Prudenzialmente compensare la parte coperta dai pagamenti
- **Se manca il contratto**, in alternativa visionare la fattura emessa dal soggetto (verificandone la causale).

COMPETENZA: I costi per attività di Ricerca vanno considerati secondo i criteri generali di competenza (fiscale) previsti dall'art.109 delTUIR.

ALIQUOTE CREDITI IMPOSTA PER ANNI

Credito d'imposta	2020	2021 e 2022	2023	2024	2025
R&S	12% max. 3 milioni	20%, max 4 milioni	10%, max 5 milioni	10%, max 5 milioni	10%, max 5 milioni
Innovazione tecnologica	6% max. 2 milioni	10%, max 2 milioni	10%, max 2 milioni	5%, max 2 milioni	5%, max 2 milioni
Design e ideazione estetica	6% max. 1,5 milioni	10%, max 2 milioni	10%, max 2 milioni	5%, max 2 milioni	5%, max 2 milioni
Innovazione 4.0 e green	10% max. 1,5 milioni	15%, max 2 milioni	10%, max 4 milioni	5%, max 4 milioni	5%, max 4 milioni
SUD INCREMENTO ALIQUOTE					
(art. 244 del DL 34/2020 e art. 1 co. 185 della L. 178/2020 come mod dall'art. 1 co. 268 della L. 197/2022					
25% per le grandi imprese;					
35% per le medie imprese;					
45% per le piccole imprese.					

Categor oria	Descrizione delle spese ammissibili alla formazione della base di calcolo	Quota di spese che formano la base di calcolo	Spesa ammissibile per:		
			R&S	I.T. – Inn 4.0 e tran. Eco	D. e I.E.
A	Personale , nel limite del loro impiego nell'attività agevolabile. (in R&S dev'essere ricercatore o tecnico)	100%	si	si	si
	Personale con <35 anni, al primo impiego (fatta eccezione per precedenti lavori in apprendistato), con dottorato o iscritto ad un dottorato o con magistrale in ambito scientifico/tecnico, assunto a tempo indeterminato (anche a tempo parziale) con contratto subordinato e impiegato esclusivamente nell'attività agevolabile. (in D. e I.E. entra in questa sezione chi ha laurea in design o titoli equiparabili)	150%	si	si	si
	Amministratori o soci di società o enti.	50%	si	si	si
B	Quote di ammortamento, canoni di locazione finanziaria o locazione semplice e le altre spese relative ai beni materiali mobili e ai software utilizzati, per l'importo ordinariamente deducibile ai fini della determinazione del reddito d'impresa. Se i beni sono utilizzati anche nell'ordinaria attività d'impresa, entrano nel limite del loro impiego nell'attività agevolabile. (in D. e I.E. no software)	limite del 30% della voce A (con eventuali maggiorazioni)	si	si	si
C	Contratti di ricerca extra-muros.	100%	si	si	si
	Contratti di ricerca stipulati con università, istituti di ricerca con sede nello Stato e start up innovative.	150%	si	no	no
	Contratti stipulati con società del gruppo , si applicano le stesse regole come se l'attività agevolabile venisse svolta internamente. La maggiorazione del 150% per il personale, riconosciuta solo se l'individuo svolge attività agevolabile presso laboratori/strutture nello Stato.		si	si	si

Cumulabilità del credito con altre agevolazioni

Art. 1 co. 203 L. 160/2019

prevede che il credito d'imposta è riconosciuto in misura pari alla % (12 poi 10 e maggiorazioni al sud) della relativa base di calcolo, **assunta al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti per le stesse spese ammissibili.**

tocca al revisore questa verifica ????

- Il credito R&S è cumulabile con il nuovo patent box.
- In tal caso, i costi su cui deve essere calcolato il credito di imposta devono essere considerati al netto del beneficio fiscale relativo alla super deduzione del 110%. (vedi anche AdE circolare 5/E del 2023)

Art. 1 co. 204 L. 160/2019

Il credito d'imposta è cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo(...), non porti al superamento del costo sostenuto.

La relazione finale

- **La certificazione del revisore non ha uno schema rigido quindi può essere redatta in forma libera.**
- **Deve attestare l'effettività dei costi sostenuti e la regolarità formale della documentazione contabile**
- Allo scopo consiglio di Predisporre degli allegati:
- a) Check List "Valutazione di spettanza del credito di imposta"
- b)prospetto determinazione credito imposta R&S
- All. C - costo progetto anno
- All. D- verifica costo del personale

La relazione finale

Cosa riportare nella certificazione oltre ad attestare l'effettività dei costi sostenuti e la regolarità formale della documentazione contabile

- la normativa di riferimento esempio certificazione relativa al credito d'imposta per ricerca e sviluppo (articolo 1 comma 35 legge 23/12/2014 n. 190 - Legge di stabilità 2015 e art. 1 c. 198 – 209 L. 160/2019 e DM 26 maggio 2020, art. 244 del DL 34/2000 conv. in L. 77/2000, art. 1 c. 185 e 186 L. 178/2020, paragrafo 1.3 punto 15 lett. q commissione europea 27 giugno 2014 n. C 198/1.)
- **Quali le attività di ricerca & sviluppo agevolate** che abbiamo commentato nelle slides precedenti (da a) a e) :
- **La dichiarazione** dell'incarico ricevuto alla firma del mandato e dei documenti in esso allegati e o ricevuti in secondo momento ai fini della redazione la certificazione;
- Importo delle spese per investimenti, con commento delle singole spese, se tutte riconosciute o meno, e importi delle singole voci che vanno a comporre l'importo totale delle spese su cui calcolare il credito;
- **ATTESTAZIONE** delle spese singole e totali e dei crediti che si generano in base al calcolo effettuato applicando le aliquote ordinarie ed eventuali maggiorazioni concesse.
- **Allegato: fornire** notizie utili ai fini della contabilizzazione e del riporto in unico e nota integrativa e modalità di presentazione f24 con indicazione degli importi da compensare distinti per codice nel caso di maggiorazione.

TEMPISTICA DI RILASCIO CERTIFICAZIONE

- La certificazione va rilasciata **entro la data di approvazione del bilancio** oppure entro 120gg dalla chiusura dell'esercizio per i soggetti che non sono tenuti all'approvazione.
- Relativamente al Mancato rispetto del termine di emissione e mancata allegazione al bilancio, la Circolare 13/E del 2017 precisa che: **l'inosservanza del termine di emissione non inficia il diritto al credito**, in quanto risulta essere una violazione meramente formale e perciò non sanzionabile, però **costituisce violazione dell'art.8c.2D.lgs471/97**, alla quale si rende applicabile la sanzione da 250 a 2.000 Euro.
- **LA RELAZIONE** Va allegata al fascicolo di bilancio approvato dalla società MA non depositata in CCIAA, è sufficiente conservare la relazione presso la società affinché sia esibita in caso di controllo).

ALTRE CONSIDERAZIONI

- Il credito è utilizzabile esclusivamente in compensazione F24. Dal 2020 in 3 rate annuali di pari importo a decorrere dal primo anno successivo a quello di maturazione.
- **Non concorre alla formazione della base imponibile** ai fine delle imposte sui redditi né alla determinazione del valore della produzione netta ai fini Irap
- Non soggiace all'obbligo di apposizione del visto di conformità.
- Non si applica il limite generale di compensabilità di crediti d'imposta e contributi pari a Euro 700.000
- Dal 2018, l'utilizzo in compensazione, può avvenire solo subordinatamente all'avvenuto adempimento degli obblighi di certificazione.

Il compenso per la certificazione è libera contrattazione tra le parti.

- **In casi di Revisore già nominato BUONA regola definire un incarico separato per la certificazione.**
- Non si capisce perchè il bonus di € 5.000,00 per la certificazione (cumulabile al credito imposta) è riconosciuto dalla norma solo per le imprese NON soggette a revisione legale dei conti. Discrimina di fatto le imprese che devono rivolgersi obbligatoriamente ai revisori già nominati.

SPESE DI CERTIFICAZIONE: criterio di competenza o criterio di cassa???

- Domanda: Spese per attività di certificazione contabile sostenute (riportata nella circolare n. 5/E del 2016 (paragrafo 2.2.5) : “...le spese per l'attività di certificazione della documentazione contabile sono sostenute nell'anno (N+1) successivo rispetto a quello (N) in cui sono effettuati gli investimenti ammissibili all'agevolazione Si chiede conferma che quanto rappresentato non precluda **la possibilità di beneficiare della parte di credito corrispondente alle spese di certificazione contabile relative agli investimenti del precedente periodo.** **Come contabilizzare anno N o N+1?**

SPESE DI CERTIFICAZIONE COMPETENZA O CASSA

Risposta...

- Nel caso **Le spese** per l'attività di certificazione contabile siano **sostenute (criterio di competenza o criterio di cassa???)** (nell'anno (N+1) successivo a quello di sostenimento (anno N) delle spese relative agli investimenti ammissibili **si verifica un disallineamento tra il periodo di imputazione delle spese di ricerca e sviluppo e il periodo di imputazione delle spese di certificazione della relativa documentazione.**
- Tale circostanza, tuttavia, **non solo non pregiudica la spettanza del credito di imposta "principale"** collegato agli investimenti agevolabili, **ma neanche impedisce ai soggetti in questione la fruizione dello specifico contributo attribuito a titolo di spese di certificazione della documentazione contabile.** Ciò nel presupposto che nell'anno N siano soddisfatte le condizioni per poter accedere al beneficio,
- Occorre però **considerare**, da un lato, che **per i soggetti in questione la certificazione contabile è necessaria ai fini della spettanza dell'agevolazione per il periodo di imposta (anno N)** cui si riferisce la documentazione oggetto di attestazione e il contributo riconosciuto per le spese di certificazione, in quanto attribuito sotto forma di credito di imposta, concorre alla determinazione dell'ammontare massimo del beneficio riconosciuto annualmente al soggetto interessato (come specificato nella circolare n. 5/E del 16 marzo 2016).

SPESE DI CERTIFICAZIONE COMPETENZA O CASSA **Risposta continua**

- Alla luce di tali considerazioni, **si ritiene sia consentito utilizzare in compensazione a decorrere dall'anno N+1, e più precisamente dal giorno successivo alla data di ultimazione della prestazione del certificatore, il credito di imposta corrispondente alle spese per la certificazione contabile, fermo restando, ai fini della deducibilità dal reddito di impresa (come chiarito dalla circolare n. 5/E del 2016), la loro imputazione per competenza nell'anno N+1.**
- nel modello di versamento F24, **andrà indicato, quale anno di riferimento, l'anno a cui si riferisce il credito di imposta "principale"** riconosciuto per i costi relativi agli investimenti agevolabili (anno N).
- Coerentemente con tale soluzione, **il contribuente dovrà indicare nel quadro RU del modello di dichiarazione dei redditi relativo al periodo di imposta a cui si riferisce il credito di imposta "principale" (anno N) l'importo del credito di imposta corrispondente alle spese di certificazione contabile unitamente all'importo del credito di imposta "principale".**
- **In caso di pagamento rateale della consulenza affidata all'esterno? Quando compensare?**
- **Il costo della certificazione va imputato nel bilancio N+1, in questo caso?**
Art. 109: I ricavi, le spese... , **concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza**; tuttavia i ricavi, le spese e gli altri componenti di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare concorrono a formarlo nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni. **NON sono cessione di beni per cui in quello in cui è stato ultimato il servizio o di consegna del bene!!!**

Responsabilità del revisore

Responsabilità del revisore per la certificazione

revisore assume le responsabilità di cui all'art.64 c.p.c. (responsabilità del consulente tecnico per colpa grave) è punito con l'arresto fino a un anno o con l'ammenda fino a diecimilatrecentoventinove euro.

Nel rilasciare la certificazione il

Responsabilità del revisore come certificatore del bilancio di esercizio

il revisore ha il compito di accertare che il bilancio sia redatto in conformità ai principi di redazione, ovvero che rispetti, tra gli altri, i principi di veridicità, correttezza e continuità. Diventa necessario appurare che **il credito di ricerca e sviluppo esista e che la società possa effettivamente beneficiarne.**

Casistiche possibili :

- Il revisore emetta un giudizio positivo sul bilancio, senza però certificare il credito di R&S quindi ritenendo il credito non significativo nella revisione;
- Il revisore emetta una relazione al bilancio «con rilievo» (o con un giudizio negativo) rilevando significative incertezze sulla spettanza del credito fiscale, pur avendo certificato l'effettivo sostenimento dei costi riferiti alle attività di R&S svolte.

SEMBRA PARADOSSALE ma ciò è possibile visti i due diversi ruoli e compiti del revisore.

CONTABILIZZAZIONE DEL CREDITO E ISCRIZIONE IN BILANCIO

L'iscrizione in bilancio del credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo è strettamente correlata alla modalità di rilevazione dei costi.

Il credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo può infatti avere natura di:

- **contributo in conto esercizio, ove le spese agevolate siano state contabilizzate in Conto economico;**
- **contributo in conto capitale, considerato che i costi possono essere capitalizzati ed iscritti tra le immobilizzazioni immateriali** (per la ricerca applicata, fino ai bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio in data precedente all'1.1.2016 e, quindi, fino ai bilanci 2015, per i soggetti "solari").

Le nuove norme in alcuni casi prevedono la capitalizzazione dei soli costi di sviluppo a certe condizioni (OIC 24): capitalizzati solo se sono di utilità pluriennale.

Contributo in conto esercizio.

Rientrano nella nozione di contributi in conto esercizio quelle componenti che abbiano natura di riduzione dei costi ed oneri dell'attività caratteristica ovvero delle attività accessorie (OIC12).

- Detti contributi devono essere rilevati:
"A.5 - Altri ricavi e proventi" di Conto economico;
principio di competenza economica;
sorge con certezza il diritto alla loro percezione, che può essere anche successivo a quello al quale essi sono riferiti.
separatamente nella voce
nel rispetto del
nell'esercizio in cui
- **Momento di rilevazione** il credito d'imposta **potrebbe/deve** essere contabilizzato già nel bilancio in cui, **in base al principio di competenza, i costi sono stati sostenuti**, sempre che l'impresa sia in grado di verificare con ragionevole certezza le condizioni previste per l'ottenimento dell'agevolazione. (art.109 tuir)

Contabilizzazione

- **Contributo in conto capitale**
- **Secondo l'OIC 24** i contributi pubblici (L'OIC 24 definisce "contributi pubblici" i contributi erogati alla società da un soggetto pubblico, Stato o enti pubblici, per la realizzazione di iniziative e progetti che riguardino le immobilizzazioni immateriali) commisurati al costo delle immobilizzazioni immateriali sono rilevati a Conto economico con un criterio sistematico, gradualmente lungo la vita utile dell'immobilizzazione immateriale.

Ciò può essere applicato con due metodi:

- **con il primo metodo (metodo indiretto)** i contributi sono portati indirettamente a riduzione del costo in quanto imputati al Conto economico nella voce "A5 - Altri ricavi e proventi", e quindi rinviati per competenza agli esercizi successivi attraverso l'iscrizione di risconti passivi;
- **con il secondo metodo (metodo diretto)** i contributi sono portati a riduzione del costo delle immobilizzazioni immateriali cui si riferiscono.
- Con il primo metodo sono imputati al Conto economico, da un lato, gli ammortamenti calcolati sul costo lordo delle immobilizzazioni immateriali, dall'altro, gli altri ricavi e proventi per la quota di contributo di competenza dell'esercizio.
- Con il secondo metodo sono imputati al Conto economico solo gli ammortamenti determinati sul valore dell'immobilizzazione immateriale al netto dei contributi.

L'iscrizione del contributo in apposita voce tra i risconti passivi, da ridursi ogni periodo con accredito al Conto economico, lascia inalterato il costo dell'immobilizzazione, ma produce gli stessi effetti sull'utile dell'esercizio e sul patrimonio netto della contabilizzazione del contributo come riduzione del costo.

La scelta del metodo dovrà essere indicata in Nota integrativa

Nel documento OIC 12 viene specificato che in Nota integrativa l'illustrazione dei criteri di valutazione deve essere estesa anche ai criteri che non sono previsti dall'art. 2426 c.c. ma sono richiamati nei principi contabili OIC, come ad esempio, il criterio di valutazione dei contributi in conto capitale.