



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2017

N.RF063

INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 11

| | |
|----------------------|---------------------------------------------------------------------------|
| OGGETTO | IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI - PROFILI CONTABILI E FISCALI |
| RIFERIMENTI | ART. 2426 C.C.; OIC N. 24; ART. 102 DEL TUIR; D.LGS 139/2015; DL 244/2016 |
| CIRCOLARE DEL | 05/04/2017 |

Sintesi: l'OIC n. 24, par. 4, classifica le immobilizzazioni immateriali come segue:

oneri pluriennali; beni immateriali; avviamento.

Gli oneri pluriennali (costituiti dai costi di sviluppo e dai costi d'impianto e di ampliamento) sono stati fortemente innovati sia sotto l'aspetto civilistico che fiscale (con effetto retroattivo).

I costi di pubblicità non sono più capitalizzabili, come le spese di ricerca applicata, sempre con effetto retroattivo.

Anche l'avviamento ha subito una forte modifica per effetto della riforma di bilancio, posto che l'ammortamento del costo deve essere spalmato in un periodo di tempo che tenga conto della sua vita utile. La disposizione non ha effetto retroattivo e pertanto si applica solo per i nuovi avviamenti. In merito non vi sono state modifiche sotto l'aspetto tributario, fermo restando il principio di derivazione (art. 83 del TUIR).

Come noto, l'art. 12 D.lgs 139/2015, nell'introdurre novità in materia di bilanci, ha previsto l'aggiornamento dei Principi contabili nazionali da parte dell'OIC, il quale, dopo una fase di consultazione pubblica, nel 2016 ha approvato la nuova versione di 19 Principi, tra cui l'OIC 24.

Le immobilizzazioni materiali sono "attività normalmente caratterizzate dalla mancanza di tangibilità. Esse sono costituite da costi che non esauriscono la loro utilità in un solo periodo ma manifestano i benefici economici lungo un arco temporale di più esercizi" (OIC n. 24 par. 4).

Si riportano di seguito le voci di bilancio interessate:

| STATO PATRIMONIALE |
|--------------------------------------------------------------------------------------------|
| B) Immobilizzazioni, con separata indicazione di quelle concesse in locazione finanziaria: |
| 1) Immobilizzazioni immateriali: |
| 1) costi di impianto e di ampliamento |
| 2) costi di sviluppo |
| 3) diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno |
| 4) concessioni, licenze, marchi e diritti simili |
| 5) avviamento |
| 6) immobilizzazioni in corso e acconti |
| 7) altre. |

| CONTO ECONOMICO |
|----------------------------------------------------|
| A) Valore della produzione: |
| 4) Costruzioni interne |
| B) Costi della produzione: |
| 10) ammortamenti e svalutazioni: |
| a) ammortamento delle immobilizzazioni immateriali |
| c) altre svalutazioni delle immobilizzazioni. |

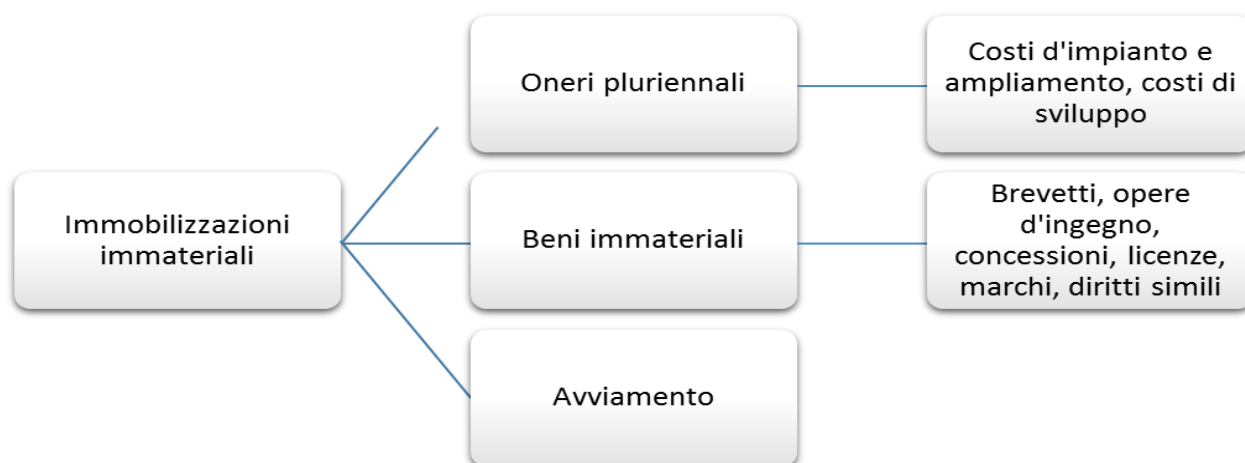
| NOTA INTEGRATIVA |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| La nota integrativa deve indicare, oltre a quanto stabilito da altre disposizioni: |
| 1) i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato |

- 2) i movimenti delle immobilizzazioni, specificando per ciascuna voce: il costo; le precedenti rivalutazioni, ammortamenti e svalutazioni; le acquisizioni, gli spostamenti da una ad altra voce, le alienazioni avvenuti nell'esercizio; le rivalutazioni, gli ammortamenti e le svalutazioni effettuati nell'esercizio; il totale delle rivalutazioni riguardanti le immobilizzazioni esistenti alla chiusura dell'esercizio
- 6) Nella nota integrativa è fornita una spiegazione del periodo di ammortamento dell'avviamento
- 8) l'ammontare degli oneri finanziari imputati nell'esercizio ai valori iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale, distintamente per ogni voce.

RENDICONTO FINANZIARIO (OIC 10)

- A) Rettifiche per elementi non monetari che non hanno avuto come contropartita nel capitale circolante netto:
Ammortamento delle immobilizzazioni
Svalutazioni per perdite durevoli di valore
- B) Flussi finanziari derivanti dall'attività di investimento
Immobilizzazioni immateriali
Investimenti
- *al netto della variazione dei debiti vs fornitori di immobilizzazioni (n.d.a.)* –
Disinvestimenti
- *al netto della variazione dei crediti vs clienti di immobilizzazioni (n.d.a.)* –

Nell'ambito delle immobilizzazioni immateriali occorre distinguere tra:



CLASSIFICAZIONE DEGLI ONERI PLURIENNALI:

- **i costi di impianto e di ampliamento** riguardano i costi sostenuti nel corso della fase pre-operativa (costi di *start-up*) e in fasi di accrescimento dell'attività operativa;
- **i costi di sviluppo** riguardano l'applicazione dei risultati della ricerca di base o di altre conoscenze possedute o acquisite in un piano o in un progetto per la produzione di materiali, dispositivi, processi, sistemi o servizi, nuovi o sostanzialmente migliorati, prima dell'inizio della produzione commerciale o dell'utilizzazione (OIC 24/2016, par. 7).



ATTENZIONE: i costi di sviluppo vanno distinti dai costi di ricerca applicata, ai fini del bilancio, per effetto delle recenti modifiche apportate dal D.lgs. n. 139/2015, con decorrenza 2016.
Secondo l'OIC n. 24/2014, par. 44, "(l)a ricerca applicata o finalizzata ad uno specifico prodotto o processo produttivo è l'insieme di studi, esperimenti, indagini e ricerche che si riferiscono direttamente alla possibilità ed utilità di realizzare uno specifico progetto."

BENI IMMATERIALI:

- secondo l'OIC n. 24, par. 9, si tratta di "beni non monetari, individualmente identificabili, privi di consistenza fisica e sono, di norma, rappresentati da diritti giuridicamente tutelati."

L'AVVIAMENTO:

- secondo l'OIC n. 24, par. 10) l'avviamento è l'attitudine dell'azienda a produrre utili derivante da un duplice ordine di fattori:
- fattori specifici formatisi nel tempo in modo oneroso, senza valore autonomo;
 - incremento di valore del complesso aziendale, superiore alla somma dei valori dei singoli beni, per effetto dell'esistenza di una organizzazione efficiente.

PROFILI CONTABILI

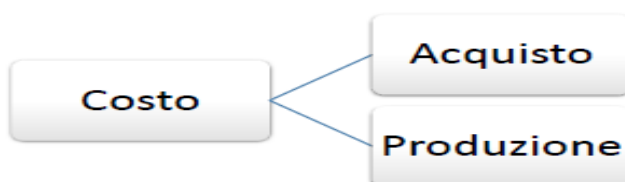
IL COSTO

Le immobilizzazioni immateriali sono valutate in base alle disposizioni contenute nell'art. 2426,c.c.



"1. Le immobilizzazioni sono iscritte al costo di acquisto o di produzione. Nel costo di acquisto si computano anche i costi accessori. Il costo di produzione comprende tutti i costi direttamente imputabili al prodotto. Può comprendere anche altri costi, per la quota ragionevolmente imputabile al prodotto, relativi al periodo di fabbricazione e fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato; con gli stessi criteri possono essere aggiunti gli oneri relativi al finanziamento della fabbricazione, interna o presso terzi;

Le immobilizzazioni immateriali possono essere iscritte in bilancio al costo storico che può essere:



A tal fine si rinvia a quanto già indicato nella RF060/2017, relativa alle immobilizzazioni materiali.

Ammortamento: per quanto attiene l'ammortamento delle immobilizzazioni immateriali l'OIC 24, par. 61, dispone che:

- decorre dal momento in cui l'immobilizzazione è disponibile e pronta per l'uso
- deve essere applicato per le immobilizzazioni la cui utilizzazione è limitata nel tempo
- deve essere sistematico, tenendo conto della residua possibilità di utilizzazione della immobilizzazione.

I COSTI D'IMPIANTO, AMPLIAMENTO E I COSTI DI SVILUPPO

Iniziamo la specifica analisi civilistica e fiscale delle immobilizzazioni immateriali trattando degli oneri pluriennali.



Art. 2426 n. 5 1° periodo c.c.: "5) i costi di impianto e di ampliamento e i costi di sviluppo aventi utilità pluriennale possono essere iscritti nell'attivo con il consenso, ove esistente, del collegio sindacale. I costi di impianto e ampliamento devono essere ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni. I costi di sviluppo sono ammortizzati secondo la loro vita utile; nei casi eccezionali in cui non è possibile stimarne attendibilmente la vita utile, sono ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni [...]."



N.B.: occorre approntare un apposito piano economico dal quale devono risultare le condizioni gestionali, produttive, di mercato, al momento della rilevazione iniziale dei costi, e la conseguente utilità pluriennale dei costi stessi.

Condizione: gli oneri pluriennali possono essere iscritti in bilancio **solo se** (OIC n. 24, par. 40):

- è provata la loro utilità futura
- esiste una correlazione oggettiva con i relativi benefici futuri di cui godrà la società
- è **stimabile con ragionevole certezza la loro recuperabilità**, che deve essere stimata dando prevalenza al principio della prudenza, posta la alta aleatorietà della stima.

DIVIDENDI IN PRESENZA DI COSTI D'IMPIANTO/AMPLIAMENTO O DI SVILUPPO

La presenza di **costi di sviluppo e di costi d'impianto e ampliamento** vincola l'organo amministrativo nella scelta della **distribuzione dei dividendi**.



Art. 2426 n. 5 ultimo periodo c.c.: "5) "[...] Fino a che l'ammortamento dei costi di impianto e ampliamento e di sviluppo non è completato possono essere distribuiti dividendi solo se residuano riserve disponibili sufficienti a coprire l'ammontare dei costi non ammortizzati ".

Esempio1

L'Alfa Srl intende distribuire l'utile d'esercizio di 100. Alla data della delibera la società presenta all'Attivo patrimoniale Costi d'impianto e ampliamento pari a 90.

L'assemblea, in ottemperanza alle disposizioni di legge, delibera quanto segue:

- accantonamento alla riserva legale del 5% degli utili netti
- accantonamento a riserva straordinaria (temporaneamente indisponibile per la distribuzione): 90
- distribuzione dividendi: 5.

| | | | |
|----------------|-----------------------|-----|----|
| 30 aprile 201X | Utili di esercizio | 100 | |
| 30 aprile 201X | Riserva legale | | 5 |
| 30 aprile 201X | Riserva straordinaria | | 90 |
| 30 aprile 201X | Soci c/dividendi | | 5 |

Di seguito uno stralcio dello stato patrimoniale evidenziando il rispetto del vincolo:

| STATO PATRIMONIALE | | | |
|--------------------|-----|-----------------------|----|
| Attivo | | Passivo | |
| Costi d'impianto | 90 | Riserva straordinaria | 90 |
| ... | ... | Riserva legale | 5 |

COSTI D'IMPIANTO E AMPLIAMENTO: I PRINCIPI CONTABILI

La disciplina civilistica dei costi d'impianto e di ampliamento trova chiarimenti ed integrazioni all'interno dell'OIC n. 24.

Esempi e casistica dell'OIC n. 24:

| Voce | Aspetti generali | Operazioni | Costi non capitalizzabili |
|---------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Costi d'impianto e ampliamento | <ul style="list-style-type: none"> - Costi di start-up o di accrescimento dell'attività operativa sostenuti prima del possibile avvio | <ul style="list-style-type: none"> - costituzione di una rete commerciale - aumento di capitale sociale - costituzione della società | <ul style="list-style-type: none"> - Costi generali - Costi amministrativi - Costi derivanti da inefficienze - Carenza del requisito della recuperabilità del costo (assenza di ragionevole prospettiva di reddito) - Costi di addestramento/qualificazione del personale o simili (ad eccezione dei costi sostenuti per l'avviamento di una nuova attività o di una nuova società) |

L'AMMORTAMENTO CIVILISTICO DEI COSTI D'IMPIANTO E AMPLIAMENTO

Ai fini civilistici la disciplina dell'ammortamento dei costi d'impianto e di ampliamento trova collocazione nell'art. 2426, comma 1, n.5, c.c. che fissa il tetto massimo di 5 anni.

L'AMMORTAMENTO FISCALE DEI COSTI D'IMPIANTO E AMPLIAMENTO

Le norme fiscali che disciplinano la fattispecie dei costi d'impianto e ampliamento sono contenute nell'**art. 108 del tur**, di seguito riportate:



*"1. Le spese relative a più esercizi sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio".
[...]*

4. Le spese di cui al presente articolo sostenute dalle imprese di nuova costituzione, comprese le spese di impianto, sono deducibili secondo le disposizioni dei commi 1 e 2 a partire dall'esercizio in cui sono conseguiti i primi ricavi.



N.B.: l'art. 108 del tur è stato innovato dalle disposizioni del DL 244/2016 (cd. "Milleproroghe").

→ il periodo di ammortamento fiscale coincide, di fatto, con l'ammortamento civilistico.

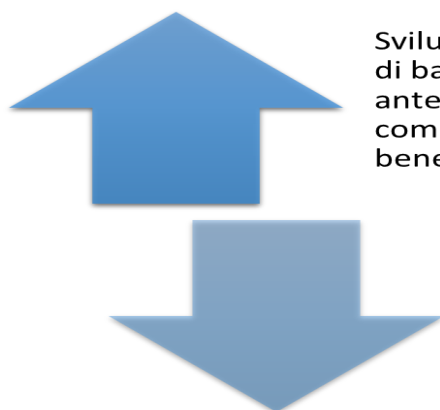
I COSTI DI SVILUPPO

La disciplina civilistica e fiscale dei costi di sviluppo è stata recentemente modificata per effetto del D.lgs. n. 139/2015 e della connessa revisione dell'OIC n. 24, nonché per effetto dell'adeguamento della disciplina fiscale realizzata mediante il decreto Milleproroghe.

Esempi e casistica dell'OIC n. 24:

| Voce | Aspetti generali | Costi capitalizzabili |
|--------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Costi di sviluppo | - Lo sviluppo è l'applicazione dei risultati della ricerca di base o di altre conoscenze possedute o acquisite in un piano o in un progetto per la produzione di materiali, dispositivi, processi, sistemi o servizi, nuovi o sostanzialmente migliorati, prima dell'inizio della produzione commerciale o dell'utilizzazione (par. 46) | - Stipendi, salari e altri costi del personale - Materiali e servizi - Ammortamenti - Costi indiretti diversi dai costi generali e amministrativi |

Differenze tra i costi di sviluppo e i costi di ricerca:



Sviluppo: applicazione della ricerca di base o di altre conoscenze anteriore alla produzione commerciale o utilizzazione del bene

Ricerca di base: indagine per conseguire nuove conoscenze di utilità generica dell'impresa, precedenti alla identificazione del prodotto o processo che s'intende sviluppare



ATTENZIONE: la nuova distinzione trova applicazione a partire dai bilanci 2016 (ex D.lgs. n. 139/2015), considerato che nei bilanci 2015 erano ancora capitalizzabili i costi di ricerca applicata.

NOVITA' INTRODOTTE DAL D.LGS. N. 139/2015

Si riporta di seguito una tabella che evidenzia le novità che riguardano i bilanci 2016.

| VOCE DI BIL. | NOVITA' 2016 |
|-----------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Costi di ricerca applicata e costi di ricerca di base OIC 24 | <ul style="list-style-type: none"> OIC 24/2014, par. 44: "La ricerca applicata o finalizzata ad uno specifico prodotto o processo produttivo è l'insieme di studi, esperimenti, indagini e ricerche che si riferiscono direttamente alla possibilità ed utilità di realizzare uno specifico progetto." La nozione di ricerca applicata indicata nell'OIC 24/2015 presentava caratteristiche comuni con la nozione dei costi di sviluppo, laddove veniva specificato che i costi relativi al prodotto e al processo cui la ricerca si riferisce siano già individuati e definiti; Il D.lgs. n. 139/2015 ha eliminato dalla voce dello stato patrimoniale BI2 il riferimento ai costi di ricerca; <u>dal 2016</u>: <ul style="list-style-type: none"> i costi di ricerca non sono più capitalizzabili i costi di ricerca applicata devono essere riportati, a partire dal bilancio per il 2016: <ul style="list-style-type: none"> tra i costi di sviluppo, se presentano le caratteristiche previste per tale classe di costo e, di conseguenza, inseriti nello stato patrimoniale (voce bi2); tra i costi di esercizio e spesi nel conto economico, in caso contrario. |



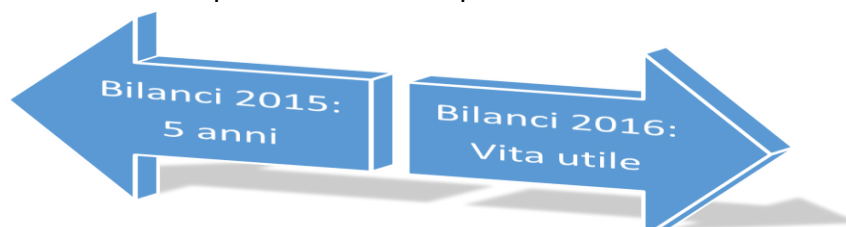
ATTENZIONE: la novità ha effetto retroattivo e comporta la necessità di adeguare i bilanci 2016 alla riforma. Trovano applicazione nel caso di specie le regole generali riguardanti il cambiamento dei principi contabili contenuto nell'OIC n. 29.

Scritture contabili: si riporta un esempio di eliminazione dei costi di ricerca applicata capitalizzati (che, in generale, si ritiene potersi retrodatare ai primi giorni di gennaio 2016).

| | | | | | | |
|----------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------|----------------------------|-------|--|-------|
| Esempio2 | Costi di ricerca patrimonializzati in precedenti esercizi: | | | | | |
| | <ul style="list-style-type: none"> Costo storico 100 Fondo ammortamento 20 Valore contabile/residuo da ammortizzare 80 | | | | | |
| | La società deve eliminare dallo stato patrimoniale relativo al bilancio 2016 il valore residuo per effetto del cambiamento dei principi contabili. | | | | | |
| | 02/01 | Utili a nuovo | Storno costi capitalizzati | 80,00 | | |
| | 02/01 | Costi di ricerca | Storno costi capitalizzati | | | 80,00 |

Ammortamento: il periodo di ammortamento civilistico dei costi di sviluppo:

- fino all'esercizio 2015: trovata il limite di 5 esercizi
- dall'esercizio 2016: è fatto pari alla "vita utile" presunta.



DECORRENZA DELL'AMMORTAMENTO CIVILISTICO DEI COSTI DI SVILUPPO

L'ammortamento dei costi di ricerca e sviluppo dovrebbe decorrere dal momento in cui i prodotti o processi connessi sono disponibili e pronti per essere utilizzati nell'attività economica.

NORME FISCALI RELATIVE AI COSTI DI SVILUPPO

Poste le novità riguardanti l'esposizione in bilancio dei costi di ricerca e di sviluppo il legislatore fiscale è intervenuto mediante il decreto Milleproroghe.

A) ELIMINAZIONI DI COSTI PATRIMONIALIZZATI – ASPETTO FISCALE

| Rif. normativo | Contenuto | Operaz. di bilancio |
|--------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------|
| Art. 13-bis, comma 7, lett. c) | [...] il ripristino <u>e l'eliminazione, nell'attivo patrimoniale</u> , rispettivamente, di costi già imputati a conto economico di precedenti esercizi e <u>di costi iscritti e non più capitalizzabili non rilevano ai fini della determinazione del reddito né del valore fiscalmente riconosciuto;</u> <u>resta ferma per questi ultimi la deducibilità sulla base dei criteri applicabili negli esercizi precedenti;</u> | Eliminazione costi non capitalizzabili |

Nell'Esempio1 di cui sopra, occorre operare una **variazione in diminuzione** in dichiarazione dei redditi del costo residuo stralciato dallo stato patrimoniale per la parte corrispondente al 20% del costo originario, fino alla conclusione del periodo di ammortamento fiscale originariamente previsto.

B) DISCIPLINA FISCALE DEGLI AMMORTAMENTI

La disciplina fiscale degli ammortamenti dei costi di sviluppo è contenuta nell'**art. 108 Tuir**:



"1. Le spese relative a più esercizi sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio" [...]
3. Le quote di ammortamento dei beni acquisiti in esito agli studi e alle ricerche sono calcolate sul costo degli stessi diminuito dell'importo già dedotto. Per i contributi corrisposti a norma di legge dallo Stato o da altri enti pubblici a fronte dei costi relativi a studi e ricerche si applica l'articolo 88, comma 3.



ATTENZIONE: si assiste ad una sostanziale **coincidenza tra l'ammortamento civilistico e l'ammortamento fiscale**, entrambi collegati alla vita utile.

La nuova versione dell'art. 108 c. 3 Tuir, stabilisce che i costi capitalizzati di sviluppo devono essere

- dedotti mediante la procedura dell'ammortamento
- al netto dei costi di ricerca non più capitalizzabili e dedotti nel periodo di competenza (essendo transitati integralmente nel conto economico).

I COSTI DI PUBBLICITA'

Anche la disciplina dei costi di pubblicità è stata fortemente innovata: il D.lgs. 139/2015 ha, infatti, eliminato il riferimento ai costi di pubblicità alla voce BI2 dello stato patrimoniale.

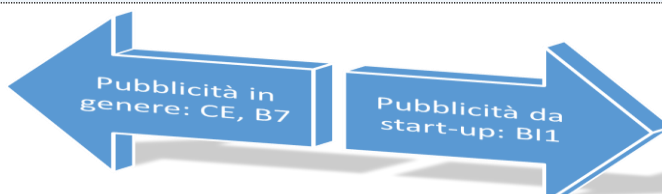
ESPOSIZIONE IN BILANCIO DEI COSTI DI PUBBLICITA'

A partire dal 2016 i costi di pubblicità sono stanziati nel conto economico, voce B7; la disposizione a, peraltro, **effetto retroattivo**.

Si ripetono, in sostanza, le regole relative alla eliminazione delle attività di bilancio con effetto retroattivo (e nel rispetto dei principi contabili contenuti nell'OIC n. 29) viste in precedenza.



N.B.: i costi di pubblicità possono essere capitalizzati tra i costi d'impianto e di ampliamento in presenza dei requisiti previsti ai paragrafi 41-43 (OIC 24, par. 100).



COSTI DI PUBBLICITA' - DEDUZIONE FISCALE

Anche nel caso dei costi di pubblicità valgono le regole fiscali stabilite per la eliminazione delle attività patrimoniali già esaminate nell'ambito dell'analisi della disciplina fiscale dei costi di sviluppo.

In merito il DL Milleproroghe ha **abrogato l'art. 108 c. 2 primo periodo Tuir**: i costi di pubblicità sono deducibili dal reddito integralmente nell'esercizio di competenza.

| Riferimento normativo | Contenuto |
|----------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Art. 108, comma 2, primo periodo, tuir (abrogato) | Le spese di pubblicità e di propaganda sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi. |

L'AVVIAMENTO

L'avviamento costituisce un valore sempre latente nell'azienda. Esso è dovuto all'attitudine della stessa a produrre utili (OIC 24, par. 10). L'avviamento può essere (par. 54):

a) generato internamente

b) acquistato a titolo oneroso (in quanto deriva dall'acquisizione di un'azienda o di un ramo d'azienda, da un'operazione di conferimento, di fusione, di scissione).



N.B.: solo nel secondo caso sarà possibile procedere alla iscrizione del costo in bilancio.

Si riporta di seguito il disposto dell'**art. 2426 c. 1, n. 6, c.c., primo periodo**:



"6) l'avviamento può essere iscritto nell'attivo con il consenso, ove esistente, del collegio sindacale, se acquisito a titolo oneroso, nei limiti del costo per esso sostenuto. L'ammortamento dell'avviamento è effettuato secondo la sua vita utile; nei casi eccezionali in cui non è possibile stimarne attendibilmente la vita utile, è ammortizzato entro un periodo non superiore a dieci anni."

In particolare occorre tener conto che l'iscrizione dell'avviamento in bilancio è subordinata alle seguenti condizioni (par. 55):

- è acquisito a titolo oneroso (come si detto in precedenza)
- ha un **valore quantificabile**, perché compreso nell'importo pagato
- è costituito da oneri e costi ad utilità differita nel tempo
- il **costo è recuperabile**.

L'AMMORTAMENTO CIVILISTICO DELL'AVVIAMENTO

Il periodo di ammortamento dell'avviamento è stato modificato per effetto del D.lgs. n. 139/2015.

Si riporta il contenuto dell'**art. 2426 c. 1, n. 6, c.c., secondo periodo**:



"6) [...] L'ammortamento dell'avviamento è effettuato secondo la sua vita utile; nei casi eccezionali in cui non è possibile stimarne attendibilmente la vita utile, è ammortizzato entro un periodo non superiore a dieci anni."





Decorrenza: la novità **non ha effetto retroattivo** e riguarda i nuovi avviamenti.

L'OIC 24 prevede le seguenti tecniche atte a determinare l'ammortamento dell'avviamento:

- periodo di realizzazione di benefici economici addizionali - par. 68, a) -;
- payback period - par. 68, b) -;
- media ponderata - par. 68, c) -;
- in casi eccezionali, qualora sia impossibile stimarne la vita utile, l'ammortamento si spalma in un periodo di dieci anni - par. 70 -.

L'AMMORTAMENTO FISCALE DELL'AVVIAMENTO

Nessuna modifica per l'art. 103 c. 3 Tuir, che disciplina l'ammortamento fiscale dell'avviamento:



"Le quote di ammortamento del valore di avviamento iscritto nell'attivo del bilancio sono deducibili in misura non superiore a un diciottesimo del valore stesso."

ALTRE IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI

In linea generale il periodo di ammortamento civilistico previsto per le immobilizzazioni immateriali è rappresentato dalla vita utile delle stesse, in relazione con la residua possibilità di utilizzo.

IL CASO: LE MANUTENZIONI STRAORDINARIE SU BENI DI TERZI

Un caso particolare è rappresentato dal sostenimento di spese di manutenzione su beni di terzi (in utilizzo in forza di un contratto di locazione o di leasing).

ASPETTI CIVILISTICI

Con riferimento ai beni di terzi, ai fini civilistici, occorre distinguere le manutenzioni ordinarie dalle manutenzioni straordinarie (ovvero migliorie e spese incrementative).

Le spese di manutenzione ordinaria, volte al ripristino e al mantenimento della originaria efficienza produttiva del bene, sono costi di periodo, allocati nella voce B7, "Costi per servizi", del conto economico.

Ai fini civilistici, secondo le indicazioni fornite dall'OIC n. 24, par. A.22, le migliorie e le **spese incrementative su beni presi in locazione** possono essere imputate in due modi diversi:



Pertanto nel caso di specie ci occupiamo delle spese incrementative e delle migliorie non separabili dai beni detenuti per effetto di un contratto di locazione o di leasing.

Si occupa dell'ammortamento di dette spese il **paragrafo 76 dell'OIC 24**, precisando quanto segue:



"L'ammortamento dei costi per migliorie dei beni di terzi si effettua nel periodo minore tra quello di utilità futura delle spese sostenute e quello residuo della locazione, tenuto conto dell'eventuale periodo di rinnovo, se dipendente dal conduttore."

ASPETTI FISCALI

Ai fini della deducibilità fiscale dei costi di manutenzione occorre distinguere quelli che configurano:

- a) spese non incrementative:** sono deducibili secondo le disposizioni dell'art. 102 c. 6 Tuir:
- in base al plafond del 5% costituito dal costo dei beni strumentali iscritti nel registro dei beni ammortizzabili al 1° gennaio del periodo d'imposta.
 - sono esclusi da tale limite i canoni derivanti da contratti di manutenzione
- b) spese incrementative:** ai fini fiscali occorre considerare l'art. 102 c. 6 Tuir e l'art. 108 c. 1 Tuir:



Art. 102 c 6 Tuir: *"Le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione, che dal bilancio non risultino imputate ad incremento del costo dei beni ai quali si riferiscono, sono deducibili nel limite del 5 per cento del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili quale risulta all'inizio dell'esercizio dal registro dei beni ammortizzabili; per le imprese di nuova costituzione il limite percentuale si calcola, per il primo esercizio, sul costo complessivo quale risulta alla fine dell'esercizio. L'eccedenza è deducibile per quote costanti nei cinque esercizi successivi. Per specifici settori produttivi possono essere stabiliti, con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, diversi criteri e modalità di deduzione. Resta ferma la deducibilità nell'esercizio di competenza dei compensi periodici dovuti contrattualmente a terzi per la manutenzione di determinati beni, del cui costo non si tiene conto nella determinazione del limite percentuale sopra indicato.."*

Art. 108 c. 1 Tuir: *"Le spese relative a più esercizi sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio."*

N.B.: il riferimento al comma 1 dell'art. 108 è dovuto alla nuova struttura della norma, modificata in seguito alle novità introdotte dal DL Milleproroghe (in luogo del comma 3 previsto nella versione precedente).

Si riporta in merito l'orientamento dell'agenzia delle entrate, contenuto nella **CM 73/1994**:



"L'articolo 74, comma 3, del Tuir [N.d.r.: ora art. 108, comma 1] non stabilisce uno specifico criterio di deducibilità delle altre spese relative a più esercizi (tra le quali quelle relative alla ristrutturazione di immobili condotti in locazione), disponendone la deducibilità nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio.

*Si ritiene, al riguardo, **che i criteri civilistici di ripartizione delle spese in esame costituiscano presupposto per la determinazione della quota di dette spese imputabile al reddito dell'esercizio.**"*



ATTENZIONE: assume carattere innovativo la recente **Cassazione (sent. n. 7885/2016)**, che

- a prescindere dalle regole civilistiche pare attribuire al contribuente la scelta
 - tra l'ammortamento
 - e la deduzione integrale del costo, nei limiti dell'art. 102 c. 5 Tuir

La necessità di dedurre le spese sulla base della corretta applicazione delle regole civilistiche è stata più volte affermata dall'**agenzia delle entrate (Circolari nn. 98/2000, 10/2005 e 27/2005)**.

DURATA DEL CONTRATTO: in relazione al problema del periodo di **rinnovo del contratto** (es: 6 + 6 anni per le locazioni commerciali) l'OIC 24 par. 76 che considera il minore tra:

- il periodo di utilità futura delle spese sostenute
- il periodo residuo della locazione.

In quest'ultimo caso, secondo l'Agenzia (RM 8/02/1979 n. 9/543 e RM 27/12/1983 n. 9/400)

- va considerato il periodo di rinnovo se la facoltà è a discrezione del conduttore
- ove alla scadenza il contratto il conduttore non dovesse esercitare la facoltà, le quote di ammortamento residue risultano integralmente deducibili nell'esercizio in cui ciò si verifica (RM 10/07/1982 n. 9/2980).

La **CTR Lombardia, sent. n. 2908/2016**, relativamente al caso di un affitto di azienda, ha stabilito:

- da un lato, che è errato assumere in maniera automatica il periodo di ammortamento pari al periodo di locazione comprensivo del rinnovo, seppure in presenza del diritto di disdetta in capo all'affittuario
- dall'altra parte, che il conduttore deve dimostrare il diverso periodo di utilità futura del bene, qualora risulti minore.

I BENI IMMATERIALI

L'OIC n. 24, par. 4, precisa che i beni immateriali sono:

- diritti di brevetto industriale
- diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno
- concessioni, licenze, marchi e diritti simili.

Con riguardo ai beni immateriali il **paragrafo n. 71 dell'OIC 24**, stabilisce quanto segue:



"Per i beni immateriali non è esplicitato un limite temporale, tuttavia non è consentito l'allungamento del periodo di ammortamento oltre il limite legale o contrattuale. La vita utile può essere più breve a seconda del periodo durante il quale la società prevede di utilizzare il bene. La stima della vita utile dei marchi non deve eccedere i 20 anni.."

Sono beni immateriali, secondo l'elencazione contenuta nell'art. 103 del Tuir:

| Costi | Art. 103 | Ammortamento |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none"> ▪ Diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno ▪ Diritti di utilizzazione dei brevetti industriali ▪ Diritti di utilizzazione dei processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico | Comma 1, I° periodo | deducibili in misura non superiore al 50 per cento del costo |
| <ul style="list-style-type: none"> ▪ Marchi d'impresa | Comma 1, II° periodo | deducibili in misura non superiore ad un diciottesimo del costo |
| <ul style="list-style-type: none"> ▪ Diritti di concessione ▪ Altri diritti | Comma 2 | deducibili in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto o dalla legge. |

L'avviamento, disciplinato dall'art. 103 c. 3 Tuir, è stato trattato in precedenza.