

Art. 110.10 - La L. 24/12/2007 n. 244 ha modificato l'articolo in oggetto a decorrere dal periodo d'imposta 2008, introducendo una lista di Paesi (white list) per i quali le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse tra imprese ivi residenti si sottraggono ai limiti di indeducibilità.

A tutt'oggi la citata lista non è stata ancora emanata, e pertanto occorre fare riferimento alla precedente norma che riportiamo.

“Non sono ammesse in deduzione le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti ed imprese

- *domiciliate fiscalmente in Paesi a regime fiscale privilegiato, fuori UE (livello di tassazione sensibilmente inferiore, mancanza di adeguato scambio di informazioni; Paesi individuati da D.M. 23.1.02),*

- *prescindendo totalmente dall'esistenza di qualsiasi legame di controllo.*

La R.M. 12/E/2005 ha esaminato il caso di impresa italiana (commissionaria) che distribuisce prodotti di un'impresa a regime fiscale privilegiato (committente) e percepisce provvigioni, concludendo che la normativa anti-paradisi si applica all'impresa commissionaria italiana e non ai distributori finali in quanto è quest'ultima, in virtù del tipo di contratto stipulato, ad intrattenere rapporti con il committente non residente”.

Art. 110.11 - Si può **disapplicare** la norma antielusiva di indeducibilità dell'art. 110.10, dimostrando:

- che l'impresa estera svolge prevalentemente una attività commerciale effettiva; o
- che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e
- che le stesse hanno avuto concreta attuazione.

In base alla recente RM 100/2009 per disapplicare la sterza antielusiva occorre una partecipazione stabile e continuativa alla vita economica del paese estero.

Le spese e gli altri componenti negativi di reddito devono essere separatamente indicati nella dichiarazione dei redditi; a tal fine nel quadro RF sono stati inseriti due righe:

- variazioni in aumento - per l'intero ammontare delle spese per operazioni con fornitori esteri “privilegiati”;
- variazioni in diminuzione - la parte di spese deducibili.

Le modifiche introdotte dalla Finanziaria 2007 hanno sostituito il precedente regime sanzionatorio di indeducibilità dei costi non esposti separatamente all'interno della dichiarazione, con la previsione di una sanzione pari al 10% dell'importo complessivo non indicato (minimo € 500, massimo € 50.000). La sanzione potrà essere ridotta in caso di ravvedimento operoso. La Circolare n. 46/E/2009 ha precisato che la modifica al regime sanzionatorio ha effetto retroattivo: in questo senso le violazioni dell'obbligo dichiarativo non sono di ostacolo alla deducibilità dei costi da paesi a fiscalità privilegiata, a condizione che il contribuente fornisca la prova delle esimenti richieste dall'art. 110.11. La retroattività della norma incontra in ogni caso il limite dei cosiddetti rapporti esauriti: sono tali quei rapporti per cui sia intervenuto un giudicato o un atto amministrativo definitivo o, comunque, siano decorsi i termini di prescrizione o decadenza stabiliti dalla legge per l'esercizio dei diritti ad essi relativi (Circolare n. 19/E/2009).

L'A.F. prima di procedere all'emissione dell'avviso di accertamento, deve notificare apposito avviso con il quale viene concessa la possibilità di fornire, entro 90 giorni, le prove indicate.

Art. 110.12 - L'indeducibilità di cui ai commi 110.10 e 110.11, non si applica se risulta applicata la disciplina Cfc (artt. 167/168).

Art. 110.12-bis - Le disposizioni dei commi 10 e 11 si applicano anche alle prestazioni di servizi rese da imprese o da professionisti domiciliati in Stati o territori non appartenenti all'Ue aventi regimi fiscali privilegiati.

Cfc - Vedi § Dividendi distribuiti da società non residenti - Incasso.

COSTI AD UTILIZZAZIONE PLURIENNALE - Art. 108 - OIC n. 24

Voce di stato patrimoniale bilancio Ce	Ammortamento civilistico	Ammortamento fiscale
COSTI DI STUDI, RICERCA E SVILUPPO <i>Voce B.1.2</i>	Entro un periodo non superiore a cinque anni; quote libere. Iscrivibili con il consenso del Collegio Sindacale. <i>Art. 2426.1, n. 5</i>	<i>Art. 108.1:</i> Nell'esercizio in cui sono sostenute o in quote costanti nello stesso e nei successivi ma non oltre il quarto. Ammortamento deducibile dal conseguimento dei primi ricavi ai sensi dell' art. 108.4.
COSTI DI PUBBLICITA', SPONSORIZZAZIONE, PROPAGANDA, <i>Voce B.1.2</i>	Entro un periodo non superiore a cinque anni; quote libere. Per l'iscrizione nell'attivo occorre il consenso del Collegio Sindacale. <i>Art. 2426.1, n. 5</i>	<i>Art. 108.2:</i> Nell'esercizio in cui sono sostenute o in quote costanti nello stesso e nei successivi quattro. Ammortamento deducibile dal conseguimento dei primi ricavi ai sensi dell' art. 108.4.

SPESE DI RAPPRESENTANZA DEDUCIBILI Voce B.I.2	Entro un periodo non superiore a cinque anni; quote libere. Per l'iscrizione nell'attivo occorre il consenso del Collegio Sindacale. Art. 2426.1, n. 5	Art. 108.2: sono deducibili nel periodo di imposta di sostenimento se rispondono ai requisiti di inerenza e congruità (si veda il paragrafo relativo).
ALTRE SPESE RELATIVE A PIU' ESERCIZI quali SPESE DI COSTITUZIONE, COSTI DI IMPIANTO E DI AMPLIAMENTO Voce B.I.1	Entro un periodo non superiore a cinque anni; quote libere. Costi di impianto e ampliamento iscrivibili con il consenso del Collegio Sindacale. Art. 2426.1, n. 5	Art. 108.3: Nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio in base al c.c. Se non capitalizzabili in base agli IAS sono deducibili in quote costanti nello stesso e nei successivi ma non oltre il quarto.
MANUTENZIONI STRAORDINARIE SU BENI DI TERZI Voce B.I.1 o B.I.7	Minore tra utilità futura e residuo della locazione tenuto conto anche del rinnovo se dipendente dalla volontà del conduttore.	Art. 108.3: Nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio in base al c.c. Ammortamento deducibile dai primi ricavi art. 108.4

C.c.: I costi in questione presentano caratteristiche di aleatorietà ed indeterminatezza estremamente marcate, tanto che la loro capitalizzazione è consentita esclusivamente al ricorrere di precise condizioni:

- effettivo sostenimento;
- carattere straordinario e non ricorrente;
- utilità pluriennale;
- sussistenza di un rapporto causa/effetto tra il costo e l'utilità futura;
- congruenza;
- finalità diretta: alla costituzione della società ovvero dell'azienda;
all'ampliamento della società o dell'azienda verso attività precedentemente non perseguite;
all'ampliamento quantitativo in misura tale da apparire straordinario.

Verificata la sussistenza dei requisiti descritti, la capitalizzazione rappresenta un obbligo e non una mera facoltà. La mancata capitalizzazione costituisce violazione del principio di competenza, nonché dei postulati di chiarezza, prudenza e rappresentazione veritiera e corretta, in quanto comporterebbe una riduzione dei risultati dell'esercizio in cui i costi ad utilità pluriennale sono stati interamente spesi, e viceversa una sovrastima dei risultati degli esercizi successivi.

Fisco: Le spese per le quali il c.c. non imponga l'iscrizione nell'attivo e sono imputate per intero a c.e. nell'esercizio di sostenimento, possono essere dedotte anche fiscalmente in una unica soluzione (C.M. n. 108/E del 3.5.96).

La Circolare n. 1/98 della G.d.F. (Volume II, § 2.4) sostiene invece che se un costo a carattere pluriennale è civilisticamente imputato per intero a c.e., è necessaria la ripresa sull'Unico e il conseguente ammortamento. Le spese sostenute per la selezione del personale a tempo indeterminato possono essere detratte interamente dall'impresa nell'anno in cui sono state conseguite, in quanto non costituiscono necessariamente costi relativi a più esercizi (Cassazione n. 8482/2009)

Imprese di nuova costituzione - Le spese relative a più esercizi di cui all'art. 108,

- comma 1 (studi e ricerche),
- comma 2 (pubblicità, propaganda, rappresentanza),
- comma 3 (altre spese relative a più esercizi),
- comma 4 (spese di impianto),

sono deducibili, secondo le previsioni dei rispettivi commi, a partire dall'esercizio in cui sono conseguiti i primi ricavi.

Civilisticamente la quota va in ogni caso rilevata per competenza per cui sarebbe corretto rilevare, anche anteriormente ai primi ricavi, il costo di competenza, e poi procedere a variazione in Unico.

IMMOBILIZZAZIONI IMMATERIALI (art. 103)

Vedi apposito paragrafo

SVALUTAZIONE dei COSTI PLURIENNALI (Oic n. 24)

Vale quanto esposto per le immobilizzazioni immateriali.

CONSENSO DEL COLLEGIO SINDACALE

Possono essere capitalizzati solo con il consenso del collegio sindacale (art. 2426.5):

- costi di impianto e ampliamento;
- costi di ricerca e sviluppo;
- costi di pubblicità e propaganda;
- manutenzioni e riparazioni straordinarie beni di terzi (se in B.I.1);

- avviamento.

LIMITI ALLA DISTRIBUZIONE DI DIVIDENDI

Finché permangono in bilancio i costi di: - impianto e ampliamento; - ricerca e sviluppo; - pubblicità e propaganda; - manutenzioni e riparazioni straordinarie beni di terzi (se in B.I.1); è consentito distribuire dividendi solo se residuano riserve disponibili sufficienti a coprirli. Vedi § Dividendi: distribuzione.

COSTI DI IMPIANTO E DI AMPLIAMENTO - Art. 2426 n. 5 / Oic n. 24 / 108.3 / 108.4

I costi di costituzione, di impianto e di ampliamento (B.I.1) sono oneri che vengono sostenuti in modo non ricorrente in precisi e caratteristici momenti della vita dell'impresa, quali la fase preoperativa, quella di accrescimento della capacità operativa esistente o di allargamento dell'attività sociale.

Comprendono le spese relative alla costituzione della società e dell'azienda ed alle modifiche dello statuto includendo le operazioni straordinarie quali fusione, scissione, trasformazione; le spese di avviamento di impianti di produzioni (non i costi di collaudo e progettazione che vanno invece capitalizzati insieme all'immobilizzazione immateriale), ed i costi di addestramento e qualificazione del personale e degli agenti.

Sono costituite da: spese notarili e professionali, imposte e tasse inerenti e conseguenti all'atto, qualsiasi altro costo riferibile all'atto, retribuzioni al personale addetto, materie prime e di consumo utilizzate, energia elettrica, consulenze esterne, ecc.. La loro iscrivibilità deve essere verificata per ogni componente di costo perché diversi saranno i criteri in base ai quali si potrà giungere a dimostrarne la reale utilità futura. Il Principio contabile n. 24 così esemplifica: i costi per la costituzione di una rete commerciale saranno capitalizzabili se ci saranno aspettative di vendita correlate.

C.c.: Deducibili per la quota imputabile a ciascun esercizio, comunque entro 5 anni (quote anche variabili).

Fisco: Deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio in base al c.c. (art. 108.3). Se non capitalizzabili, per effetto dei principi contabili internazionali, sono fiscalmente deducibili in quote costanti nello stesso e nei successivi ma non oltre il quarto (vedi C.T.P. di Milano 22.11.99; Cass. n. 377 dep. 11.1.2006). L'ammortamento è deducibile dall'esercizio in cui sono conseguiti i primi ricavi (art. 108.4).

♦ Finché permangono in bilancio è consentito distribuire dividendi solo se residuano riserve disponibili sufficienti a coprirli.

♦ Per la capitalizzazione è necessario il consenso del Collegio sindacale.

Spese per aumento capitale sociale - I costi inerenti un aumento di capitale sociale per essere capitalizzabili dovranno trovare giustificazione nell'atteso miglioramento della situazione finanziaria dell'azienda (quindi se l'aumento viene effettuato con utilizzo di riserve il costo non sembra capitalizzabile). Poiché la capitalizzazione non è civilisticamente obbligatoria l'integrale imputazione al c.e. nell'esercizio di sostenimento appare sempre possibile anche ai fini fiscali (Oic n. 24).

COSTI DI RICERCA E SVILUPPO - Art. 2426 n. 5 / 108.1 / 109.4 lett. b / Oic n. 24

Si ritiene opportuno classificare questi costi in base alla loro finalità distinguendoli in:

- spese per ricerca di base: insieme di studi, indagini e ricerche volte a precise finalità ma di utilità generica per l'impresa (poiché rientrano sovente nella vita dell'impresa, si ritiene più corretto addebitarli al c.e. dell'esercizio in cui sono sostenute);

- spese per ricerca applicata o finalizzate ad uno specifico prodotto o processo produttivo;

- spese per lo sviluppo (derivanti dall'applicazione dei risultati della ricerca o di altre conoscenze possedute o acquisite).

I costi capitalizzati sono rappresentati dai costi direttamente sostenuti (salari e stipendi relativi al personale addetto, materie prime e di consumo impiegate, consulenze esterne, ecc.) ivi compresi quelli inerenti al consumo di risorse interne all'azienda e tutti gli oneri accessori. Sono finalizzate allo studio di nuovi prodotti e/o processi produttivi, alla realizzazione di nuovi brevetti o altri beni immateriali.

Per la capitalizzazione, occorre che i costi siano:

- relativi ad un processo produttivo o ad un prodotto chiaramente definito, identificabile e misurabile;

- riferiti ad un progetto di sicuro realizzo per il quale l'impresa disponga delle necessarie risorse;

- recuperabili attraverso i ricavi che si svilupperanno dall'applicazione del progetto stesso.

Il principio della prudenza, rimanda poi la **capitalizzazione** di detti costi solo al momento in cui il progetto si dimostri **certamente realizzabile** (recuperabilità dei costi tramite i ricavi futuri del progetto). Nel caso in cui le ricerche abbiano esito positivo e si intenda procedere alla capitalizzazione dei costi, la stessa va fatta escludendo quelli già detratti in precedenti esercizi; da questo momento inizia l'ammortamento.

C.c.: Ammortizzati entro un periodo massimo di 5 esercizi, con quote anche variabili.

Fisco: Possono essere dedotti interamente nell'esercizio di sostenimento o in quote costanti dell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto (quindi da uno a cinque esercizi).

• Finché permangono in bilancio, è consentito distribuire dividendi solo se residuano riserve disponibili sufficienti a coprirli.

• Per la capitalizzazione è necessario il consenso del Collegio sindacale.

• 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.

SPESE DI PUBBLICITA' E PROPAGANDA - Artt. 2426 n. 5 / 108.2

Spese di pubblicità sono quelle finalizzate a reclamizzare, cioè a far conoscere i beni prodotti. Possono, quindi, classificarsi come pubblicitari tutti quegli oneri per mezzo dei quali, in modo diretto o indiretto, venga reclamizzato il prodotto o il servizio.

Spese di propaganda sono quelle sostenute al fine di far conoscere, apprezzare, o presentare al pubblico (e in generale, quindi, a una collettività indeterminata) prodotti commerciali o servizi per favorirne la vendita.

Secondo la R.M. 148/998 e la R.M. 137/2000, a differenza delle spese di rappresentanza, quelle di pubblicità presuppongono la presenza di un corrispettivo o di una specifica controprestazione da parte dei destinatari. La R.M. 137/2000 considera, quale nuova tecnica pubblicitaria, le cui spese sono quindi da comprendersi tra quelle di pubblicità, la destinazione di "risorse predeterminate o percentuali di ricavi al restauro di un'opera d'arte o al finanziamento di una struttura pubblica o ancora nell'abbinare il proprio marchio a una iniziativa di solidarietà sociale o ad un progetto di interesse collettivo".

C.c.: Se si tratta di costi di competenza del solo esercizio di sostenimento, vanno imputati per l'intero ammontare al medesimo esercizio; se sono a cavallo di due esercizi si ripartiscono con la tecnica del risconto. Se si tratta di costi di durata pluriennale, possono essere iscritti nell'attivo del bilancio ed ammortizzati in base alla durata della loro utilità e comunque al massimo in 5 anni (quote libere).

Fisco: Se il contratto si esaurisce nell'esercizio sono costi di competenza di questo. Se abbraccia due o più esercizi si ripartiscono con la tecnica del risconto temporale (art. 108.2); occorre però verificare gli impegni contrattuali caso per caso. Il costo di competenza può essere dedotto:

- o interamente nel periodo in cui sono state sostenute

- o per quote costanti nel periodo stesso e nei 4 successivi (quindi in uno o cinque esercizi).

Es.: Una campagna pubblicitaria su riviste per le festività natalizie e di inizio anno (due mesi), va ripartita nei due anni in base alle uscite di dicembre e gennaio.

Vale il principio di derivazione, ovvero la deduzione della quota di ammortamento non può prescindere dalla scelta contabile in quanto è deducibile solo il costo imputato al conto economico.

Con sent. 6502 dep. 19.5.00 (v. anche sent. n. 14350/99) la Cass. ha dichiarato deducibile anche la pubblicità avente fini promozionali, quali la sensibilizzazione preventiva dell'interesse dei consumatori verso beni e servizi non ancora sul mercato; ciò anche se i destinatari sono altri imprenditori.

Per la patrimonializzazione:

Spese pubblicità pluriennali s.p. B.1.2	a	Storno costi pluriennali c.e. B.7		
--	---	--------------------------------------	--	--

Norma di comportamento n. 127/96; estratto - Le spese di pubblicità e di propaganda sono destinate a sostenere le vendite anche indirettamente, reclamizzando i prodotti dell'azienda o il marchio o l'azienda stessa o promuovendone la conoscenza. In considerazione della destinazione delle spese, rientrano tre le spese commerciali, quali spese di pubblicità e propaganda, anche quelle relative a: servizi cosiddetti di ospitalità nei confronti di clienti (anche potenziali) in occasione di trattative di vendita; fiere e mostre anche presso alberghi per l'esposizione di prodotti; organizzazione di convegni (sia in proprio sia affidati a terzi) per la presentazione di prodotti.

Le spese di rappresentanza hanno la stessa natura delle spese di pubblicità e propaganda (appartenendo al genere delle spese promozionali e cioè di quelle atte a favorire le vendite), ma possiedono anche caratteristiche, più o meno marcate, di liberalità o di autoconsumo.

La C.T.C. Sez. VIII, con decisione n. 3532 del 16.12.93, rivedendo un precedente orientamento, ha stabilito che l'inerenza, e quindi la deducibilità delle spese pubblicitarie (che comprendono anche le spese di rappresentanza), non deve essere valutata dall'Agenzia delle Entrate con riferimento alla loro congruità rispetto ai redditi dichiarati. Comunque, se si dovesse ritenere opportuno un raffronto per valutare la loro congruità, questo dovrebbe essere effettuato con riferimento al volume di affari, tenendo anche conto del fatto che gli investimenti pubblicitari hanno effetto anche per anni successivi a quello in cui il costo viene sostenuto.

• Finché permangono in attivo di bilancio è consentito distribuire dividendi solo se residuano riserve disponibili sufficienti a coprirli.

• Per la capitalizzazione è necessario il consenso del Collegio sindacale.

Insegne - I costi sostenuti per l'acquisto delle insegne sono qualificati, nella pratica, talvolta come beni strumentali dell'impresa e talvolta come spese di pubblicità. In ogni caso, secondo l'orientamento più diffuso, la destinazione dell'insegna a finalità pubblicitarie prevale sulla natura materiale del bene acquisito e dette insegne pertanto andrebbero qualificate tra i beni immateriali quali spese di pubblicità e propaganda.

L'elemento fisso su cui applicare l'insegna propriamente detta costituisce invece un bene ammortizzabile soggetto alle regole di cui all'art. 102.

Cataloghi e materiali promozionali - I costi sostenuti per la progettazione, la produzione e la distribuzione di cataloghi, di espositori e di altri strumenti e materiali aventi finalità promozionali devono essere differiti e

imputati al conto economico del periodo nel quale vengono distribuiti o lungo il periodo in cui si attendono i benefici economici. Si spesano o si ammortizzano con gli stessi criteri delle spese di pubblicità.

Imprese farmaceutiche - C.A.E. n. 3 del 18.1.2006 relativa alla indeducibilità dei costi sostenuti per l'acquisto di beni e servizi destinati a medici, veterinari e farmacisti. L'ineducibilità riguarda tutti quei costi, normalmente riconducibili alla categoria delle spese di rappresentanza, relativi all'offerta a titolo gratuito di beni e servizi agli operatori sanitari che superino il modico valore e, quindi, non siano di valore trascurabile. Per lo specifico settore, i costi in esame, normalmente qualificabili di rappresentanza, sostenuti da produttori e distributori di prodotti farmaceutici, in deroga alle disposizioni dell'art. 108, sono interamente indeducibili se superano il modico valore, perché carenti, in virtù di una presunzione legale, del requisito di inerenza.

Di conseguenza, non sono deducibili, in particolare, i costi sostenuti per l'acquisto di beni e servizi di valore elevato, quali, ad esempio, le spese relative all'acquisto di beni durevoli, anche se strumentali all'attività medica (computer, telefoni cellulari, borse professionali, ecc.) e quelle relative all'acquisto di servizi per soggiorni ed ospitalità (spese per viaggi, alberghi e ristorazione), che non rientrano nell'organizzazione di convegni e congressi. Sono indeducibili anche i costi per soggiorni ed ospitalità sostenuti in violazione delle disposizioni dell'art. 12 del D.Lgs. 541/1992 che disciplinano l'organizzazione di convegni e congressi scientifici, con particolare riferimento ai limiti relativi alla durata del soggiorno ed ai soggetti in favore dei quali è ammesso il sostenimento di detti costi.

Le spese sostenute per organizzare i convegni e congressi sono deducibili nei limiti del 20% del relativo importo (ad esempio, le spese per l'affitto dei locali e di eventuali attrezzature, per il soggiorno dei relatori e dei partecipanti, ecc.).

Sono, invece, deducibili, a titolo esemplificativo, le spese di modico valore per l'acquisto di materiale di consumo (ad esempio, ricettari, cancelleria) e di riviste a carattere scientifico destinati a medici, veterinari e farmacisti.

L'ineducibilità, infine, riguarda anche le spese relative alla distribuzione di campioni gratuiti di farmaci, effettuata in violazione delle dello stesso D.Lgs.

SPONSORIZZAZIONI

Con la R.M. 148/E/1998 le spese di sponsorizzazione vengono assimilate alle spese di pubblicità, confermando un concetto già espresso da una precedente R.M. n.9/204 del 17.06.92. Detta pronuncia ministeriale è avallata dalla dottrina ma si pone in contrasto col singolare orientamento assunto dal Secit secondo cui le sponsorizzazioni sono riconducibili alle spese di pubblicità se il messaggio ha per oggetto i prodotti dell'impresa, alle spese di rappresentanza se il messaggio ha per oggetto la ditta (nome, ragione sociale, sigla o altro).

La sponsorizzazione, pur essendo in linea di massima riconducibile nell'ambito della pubblicità, è diretta non soltanto a pubblicizzare beni e servizi di un'impresa ma anche alla promozione globale dell'impresa stessa. Le spese di sponsorizzazione implicano un contratto bilaterale a prestazioni corrispettive, mediante il quale una parte si obbliga verso un'altra parte ad effettuare determinate prestazioni pubblicitarie a fronte di un corrispettivo, il quale può sostanziarsi o in una somma di denaro ovvero in beni o servizi oppure in entrambi, da erogarsi allo sponsor direttamente o indirettamente.

Art. 90.8 L. 289/2002: il corrispettivo in denaro o in natura a favore di società e associazioni sportive dilettantistiche, fondazioni scolastiche e talune associazioni sportive scolastiche, costituisce per il soggetto erogante, spesa di pubblicità purché di importo annuo non superiore ad €200.000 e abbia finalità di promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante. Per importi eccedenti valgono le regole ordinarie.

C.c.: Se si tratta di costi di competenza del solo esercizio di sostenimento, vanno imputati per l'intero ammontare al medesimo esercizio; se abbracciano due esercizi si ripartiscono con la tecnica del risconto; se si tratta di costi pluriennali, possono essere iscritti nell'attivo del bilancio ed ammortizzati in base alla durata della loro utilità e comunque al massimo in 5 anni.

Fisco: Se il contratto si esaurisce nell'esercizio sono costi di competenza di questo. Se abbraccia due o più esercizi si ripartiscono con la tecnica del risconto temporale (art. 108.3); occorre però verificare gli impegni contrattuali caso per caso. Vista l'unitarietà del contratto si potrebbe anche optare per la ripartizione del costo in quote costanti nell'esercizio in cui inizia il contratto e nei quattro successivi (art. 108.2).

Es.: Una sponsorizzazione di una squadra di calcio da ottobre 2008 a maggio 2009, va ripartita nei due esercizi in base ai mesi di durata.

Se la sponsorizzazione è pagata ad un professionista occorre operare la ritenuta di acconto.

Norma di comportamento A.D.C. di Milano n. 143/2001 - Il contratto di sponsorizzazione, quando non è riferito ad uno o più eventi predefiniti, rientra nei contratti di durata, ad esecuzione periodica o continuata.

I corrispettivi delle prestazioni di sponsorizzazione per lo sponsorizzato concorrono, al pari delle spese di acquisizione dei servizi di sponsorizzazione per lo sponsor, alla formazione del reddito d'impresa di ciascun esercizio secondo il criterio temporale.

La facoltà ai sensi dell' art. 108.2 di ripartire in cinque esercizi le spese sostenute è applicabile alla quota di competenza di ciascun esercizio, determinata con il predetto criterio temporale.

• Finché permangono in attivo di bilancio è consentito distribuire dividendi solo se residuano riserve disponi-

bili sufficienti a coprirli.

- Per la capitalizzazione è necessario il consenso del Collegio sindacale.

SPESE DI RAPPRESENTANZA

Sono sostenute per il prestigio e la visibilità dell'azienda nei confronti dei terzi.

C.c.: Se si tratta di costi di competenza del solo esercizio di sostenimento, vanno imputati per l'intero ammontare al medesimo esercizio; se si tratta di costi di durata pluriennale, possono essere iscritti nell'attivo del bilancio ed ammortizzati in base alla durata della loro utilità e comunque al massimo in 5 anni (quote libere).

Fisco: Vedi § con uguale titolo in ordine alfabetico.

- Finché permangono in attivo di bilancio è consentito distribuire dividendi solo se residuano riserve disponibili sufficienti a coprirli.
- Per la capitalizzazione è necessario il consenso del Collegio sindacale.

PUBBLICITA' O RAPPRESENTANZA?

La Cass. ritiene (sent. 9567 del 23.4.2007) che costituisca spesa di pubblicità o propaganda quella erogata per la realizzazione di iniziative tendenti prevalentemente alla pubblicizzazione di prodotti, marchi o comunque dell'attività svolta; spesa di rappresentanza quella sostenuta per iniziative volte generalmente ad accrescere il prestigio e l'immagine della società. Si ritiene che debbano farsi rientrare nelle spese di rappresentanza quelle effettuate senza che vi sia una diretta aspettativa di ritorno commerciale e che vadano considerate spese di pubblicità o propaganda quelle sostenute per ottenere un incremento, più o meno immediato, delle vendite.

Acquisto espositori - Acquisto espositori forniti in uso gratuito ai clienti che rimangono di proprietà dell'impresa che li acquista: non sono né spese di rappresentanza né di pubblicità ma costi ammortizzabili (parere Comitato antielusione n. 16/98).

Campagna pubblicitaria di tipo sociale (caused related marketing) - Una società stipula un contratto di pubblicità con un'impresa pubblicitaria nel quale si impegna anche a finanziare un determinato progetto umanitario di un terzo soggetto no-profit (che funge da testimonial nell'ambito della campagna promozionale). Poiché i costi relativi alla realizzazione del progetto umanitario rappresentano una condizione essenziale per il raggiungimento dell'accordo con l'impresa pubblicitaria, tali spese sono da considerarsi interamente deducibili per la società erogante in quanto connesse direttamente alla particolare attività pubblicitaria in concreto esercitata (R.M. n. 356/E del 14.11.02).

Vendite in casa - Società acquista beni da dare in omaggio alle persone che accettano di organizzare degli incontri di dimostrazione dell'efficacia dei prodotti venduti alla società stessa. L'unico canale di vendita della società è quello degli incontri presso le abitazioni dei potenziali clienti.

Soluzione: sono costi integralmente deducibili in considerazione della peculiarità delle modalità con le quali l'attività è svolta e della correlazione con i ricavi anche sperati (parere Comitato antielusione n. 24/1999).

COSTI PLURIENNALI - Altri casi - Oic nn. 11, 18 e 24

Si tratta di una voce residuale che accoglie costi capitalizzabili che, per la loro natura, non trovano collocazione nelle altre voci sopra analizzate.

Tali costi devono produrre una utilità pluriennale e devono essere recuperabili in futuro. Esempi:

- costi per l'acquisizione di commesse;
- costi per migliorie o spese incrementative su beni di terzi (attenzione: se hanno autonoma funzionalità sono immobilizzazioni materiali), (vedi § Manutenzioni e riparazioni);
- oneri relativi a finanziamenti;
- costi per trasferimento o riposizionamento cespiti.

Buona entrata - Buona uscita

Spesso per il subentro in un locale commerciale condotto in locazione occorre pagare una somma a titolo di buona uscita, per chi cede o recede e di converso denominata buona entrata, per chi subentra.

La classificazione della somma pagata è controversa, con conseguenze del tutto diverse sia per il cedente che per il cessionario. Si ritiene che un modo per stabilire l'appartenenza sia quello di verificare le motivazioni dell'acquisto: se una impresa che esercita il commercio di abbigliamento paga una buona uscita per poi esercitare la stessa attività, possiamo classificarla come avviamento; se invece dopo l'acquisto esercita una attività completamente diversa (es. cartoleria), siamo in presenza di un onere pluriennale.

- Assimilato all'avviamento (art. 103) - Viene trattato come un bene immateriale, ammortizzabile con gli stessi criteri stabiliti per l'avviamento. Per il beneficiario costituisce plusvalenza, rateizzabile in 5 esercizi se ne ricorrono le condizioni temporali (art. 86.4).
- Considerato un onere pluriennale (art. 108.3) - Può essere ammortizzato nei limiti della quota imputabile a ciascun esercizio.

Corner

Qualora il contratto abbia una durata pluriennale o indeterminata, l'organo amministrativo potrebbe allocare la spesa tra i costi di impianto, ricorrendo all'ammortamento in quote libere, comunque entro 5 anni. Fiscalmente, l'art. 108.3 prevede la quota imputabile a ciascun esercizio.

Costi addestramento e qualificazione dipendenti e/o agenti

Sono capitalizzabili solo quando vengono sostenuti in relazione ad una: - attività di avviamento di una nuova impresa o di una nuova attività dell'impresa, - riconversione o ristrutturazione aziendale che comporti un profondo cambiamento nella struttura industriale, commerciale o amministrativa.

C.c.: Deducibili per la quota imputabile a ciascun esercizio, comunque entro 5 anni (quote anche variabili).

Fisco: Deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio (art. 108.3).

- Consenso Collegio sindacale per la capitalizzazione. - Limitazione alla distribuzione di dividendi.

Costi straordinari di riduzione del personale

Sono quei costi, quali gli incentivi, che sono sostenuti per favorire l'esodo o la messa in mobilità del personale. Spesso l'assenza o la difficoltà di misurazione dell'utilità futura obbliga all'imputazione nel c.e. dell'esercizio di sostenimento o di quello in cui l'impresa abbia deliberato la riduzione del personale.

C.c.: Deducibili per la quota imputabile a ciascun esercizio, comunque entro 5 anni (quote anche variabili).

Fisco: Deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio (art. 108.3).

- Consenso Collegio sindacale per la capitalizzazione. - Limitazione alla distribuzione di dividendi.

Costi per risoluzione contratti di agenzia

Vedi § Rappresentanti ed agenti

Acquisto di Know-How

Questi contratti configurano la trasmissione di tecnologia non brevettata generalmente associata ad obblighi di segretezza o ad accordi di fornitura. Sono inoltre iscritti in questa voce i know-how prodotti internamente se tutelati giuridicamente.

La loro collocazione in bilancio è alla voce B.I.3 o alla voce B.I.4.

C.c.: Deducibili per la quota imputabile a ciascun esercizio, comunque entro 5 anni (quote anche variabili).

Fisco: Se diritto di utilizzazione: quota massima non superiore al 50% (art. 103.1); se altro diritto: quote di ammortamento costanti in base alla durata (art. 103.2).

- Consenso Collegio sindacale per la capitalizzazione. - Limitazione alla distribuzione di dividendi.

Franchising

Contratto atipico con il quale una parte (franchisor) concede all'altra (franchisee) la possibilità di esercitare una attività di produzione e/o vendita e/o servizi, dietro pagamento di una somma fissa iniziale (diritto di entrata) e di una parte variabile in relazione al volume di affari (canoni o royalties).

C.c.: Il diritto di entrata può essere considerato, a seconda delle previsioni del contratto:

a) spesa di impianto, quindi relativa a più esercizi, da iscriversi alla voce B.I.1, ammortizzabile entro un periodo non superiore a 5 anni (art. 2426.1 n. 5);

b) diritto di brevetto o di utilizzazione delle opere dell'ingegno, da iscriversi alla voce B.I.3, con ammortamento sistematico in ciascun esercizio (art. 2426.1 n. 2);

c) licenza di utilizzo di beni immateriali, da iscriversi alla voce B.I.4, con ammortamento sistematico in ciascun esercizio (art. 2426.1 n. 2).

Fisco: Il costo viene diversamente trattato in base alla scelta civilistica:

a) nei limiti della quota imputabile a ciascun esercizio (art. 108.3);

b) in misura non superiore al 50% del costo per ciascun esercizio (art. 103.1);

c) in misura corrispondente alla durata di utilizzazione prevista dal contratto (art. 103.2).

- Consenso Collegio sindacale per la capitalizzazione. • Limitazione alla distribuzione di dividendi.

Programmi elaboratore (Software)

Si può suddividere in (vedi anche Principio contabile n. 24):

a) software di base - connesso al funzionamento della macchina e va aggiunto al costo della stessa e con questa ammortizzato;

b) software applicativo - costituito dall'insieme delle istruzioni che consentono l'utilizzo del software di base. Il software applicativo può essere:

- Acquistato a titolo di proprietà - va iscritto tra le immobilizzazioni immateriali alla voce B.I.3 Diritti di brevetto. Civilisticamente va ammortizzato in base alla prevista durata di utilità futura. Fiscalmente la quota non può essere superiore al 50% del costo (art. 103.1).

- Acquistato a titolo di licenza d'uso a tempo indeterminato - trattato come l'acquisto.

- Acquistato a titolo di licenza d'uso a tempo determinato - se il contratto di licenza d'uso prevede il pagamento di un corrispettivo periodico, i relativi costi devono essere imputati a c.e. alla loro maturazione. Se il pagamento è una tantum pagato all'inizio, il costo deve essere iscritto alla voce B.I.4 Concessioni, licenze, e ammortizzato a quote costanti nel periodo di durata. Fiscalmente la quota non può essere superiore al 50%

del costo (art. 103.1).

- Prodotto per uso interno, tutelato - i relativi costi vanno iscritti alla voce B.I.3 Diritti di brevetto industriale. Il costo va ammortizzato a quote costanti nel periodo di prevista utilità futura. Fiscalmente la quota non può essere superiore al 50% del costo (art. 103.1).

- Prodotto per uso interno, non tutelato - i relativi costi possono essere imputati a costo nel periodo di sostenimento o, se utilizzabili per un certo numero di anni, vanno iscritti alla voce B.I.2 Costi di ricerca e sviluppo o B.I.7 Altre immobilizzazioni immateriali. Il costo va ammortizzato a quote costanti nel periodo di prevista utilità futura. Fiscalmente la quota non può essere superiore al 50% del costo (art. 103.1).

Sito Internet

Secondo l'Oic n. 24 può essere equiparato alla creazione di un software applicativo, ossia a "un insieme di istruzioni che consentono l'utilizzo del software di base al fine di soddisfare specifiche esigenze dell'utente". Se i costi sostenuti non esauriscono la loro utilità nell'esercizio, devono essere classificati tra le immobilizzazioni immateriali, voce B.I.3 "Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno" (se acquisito a titolo di proprietà).

Fisco: deve essere ammortizzato in misura non superiore al 50% (art. 103.1).

Banner = spazio pubblicitario internet

Le spese relative alla creazione di un banner, avente lo scopo di pubblicizzare un prodotto o un marchio, possono essere comprese tra le spese di pubblicità e propaganda.

Dominio

Il dominio è un nome che contraddistingue in maniera univoca un server o un sito web; quest'ultimo rappresenta invece un indirizzo internet. Il dominio può essere acquisito esclusivamente in concessione per l'utilizzazione (non in proprietà).

Anche alla luce della C.M. n. 41/E del 2001 si può affermare che:

- le spese sostenute per l'utilizzo del dominio vanno capitalizzate alla voce B.I.4 e ammortizzate come concessioni, licenze e simili (vedi tabella);
- tutte le altre spese sostenute in vista dell'acquisizione del dominio, devono essere considerate costi pluriennali (art. 108).

Qualora il dominio venisse registrato come marchio, occorrerebbe rispettare i limiti relativi.

Costi di avviamento di impianti di produzione

Si tratta di costi costituiti dalla differenza tra i costi di produzione dei beni oggetto di scambio per l'impresa generati da impianti a regime e quelli rilevati durante la fase di avviamento di un impianto. Tali costi possono essere capitalizzati tra i costi di impianto e ampliamento se vi sono fondate aspettative che essi siano recuperabili tramite flussi di ricavi futuri sufficienti a coprire tutti i costi. La capitalizzazione è ammessa sino al momento della messa a regime dell'impianto e comunque non oltre il normale periodo di avviamento dello stesso previsto dal costruttore.

L'ammortamento si effettua a quote costanti, da tre a cinque anni, a partire dall'esercizio in cui l'impianto è entrato a regime.

- Consenso Collegio sindacale per la capitalizzazione. - Limitazione alla distribuzione di dividendi.

Costo per acquisto "Portafoglio clienti"

Alla luce degli Oic sono senz'altro da iscrivere tra i costi pluriennali ed ammortizzati di conseguenza.

- Consenso Collegio sindacale per la capitalizzazione. - Limitazione alla distribuzione di dividendi.

Costi accensione mutuo e istruttoria finanziamenti

Gli oneri sostenuti per l'accensione di mutui e l'iscrizione di ipoteche o altre garanzie, in base al Oic n. 24 sono oneri pluriennali da ripartire sul periodo di durata del prestito. La corretta contabilizzazione è tra le "Altre immobilizzazioni immateriali". - Per la capitalizzazione occorre il consenso Collegio sindacale. - Limitazione alla distribuzione di dividendi.

La R.M. n. 240/E del 19.7.02 precisa che la deduzione fiscale degli oneri sostenuti durante la fase istruttoria della concessione di un prestito dipende dal trattamento civilistico di tali spese: se le spese sono imputate integralmente al c.e. nell'esercizio di sostenimento, sono deducibili per intero in tale esercizio; se sono considerate oneri pluriennali, vanno dedotte in base al processo di ammortamento.

Qualora il finanziamento non venisse concesso vanno sempre iscritti tra i costi di esercizio.

● Con sent. n. 15981 del 14.11.02 la Cass. ha affermato che i costi per la stipulazione di un mutuo vanno **detratti integralmente nell'esercizio** in cui si ottiene la somma mutuata. Ciò in quanto trattasi di spesa di competenza dell'esercizio di accensione del mutuo e non di quelli successivi nei quali vanno a ricadere non i vantaggi del prestito ma le scadenze delle obbligazioni restitutorie, cioè delle rate da pagare.

● Per i mutui contratti specificamente per la costruzione di beni (specie nell'edilizia) sembra preferibile la diretta imputazione al costo per il quale il mutuo è stato contratto.

Costi di perizia

La Finanziaria 2008 consente alle società di sostenere il costo della perizia per la rivalutazione delle parteci-