



Il nuovo art. 108 T.U.I.R.

RELATORE: FABRIZIO IACUITTO

25 ottobre 2018



Indice

- Quadro normativo
- Le modifiche del D.Lgs. 139/2015
- OIC 24 – Oneri pluriennali e condizioni per la capitalizzazione
- Evoluzione dell'OIC 24: Costi di ricerca e sviluppo e di pubblicità
- Costi di impianto e ampliamento
- Regime fiscale: art. 108 TUIR previgente e in vigore
- Spese relative a più esercizi – criterio di deducibilità
- Spese di rappresentanza – criteri di deducibilità
- Disposizioni di prima applicazione – OIC n. 24 e regime fiscale transitorio
- Effetti eliminazione costi di ricerca e pubblicità ai fini dell'agevolazione ACE



Quadro normativo

- D. Lgs. n. 139/2015 («decreto bilanci»)



modifiche all'art. 2424 codice civile

nuovo Principio contabile OIC 24 (dicembre 2016)



- Art. 13-bis, D.L. n. 244/2016: modifiche all'art. 108 del TUIR.



Le modifiche del D.Lgs. 139/2015

- Il Decreto bilanci ha modificato l'art. 2424 c.c. eliminando il riferimento ai costi di ricerca e di pubblicità dalla voce B.I.2 dell'attivo dello Stato patrimoniale.
- A seguito della modifica, le spese di pubblicità e di ricerca non sono più capitalizzabili e devono essere spese a conto economico.
- Il Decreto bilanci ha, inoltre, modificato la disciplina dei costi di sviluppo con particolare riferimento al periodo di ammortamento. Per effetto di tali modifiche i costi di sviluppo non devono più essere ammortizzati entro un periodo di cinque anni, bensì in funzione della loro vita utile. Solo nel caso in cui la vita utile non possa essere determinata in maniera attendibile sono ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni.
- L'OIC 24 nella versione del dicembre 2016 ha recepito tali modifiche.



Nuovo Art. 2424 c.c.

Attivo Stato Patrimoniale

- voce BI (Immobilizzazioni immateriali):

1) costi di impianto e di ampliamento

2) costi ~~di ricerca~~, di sviluppo ~~e di pubblicità~~

3) diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno

4) concessioni, licenze, marchi e diritti simili

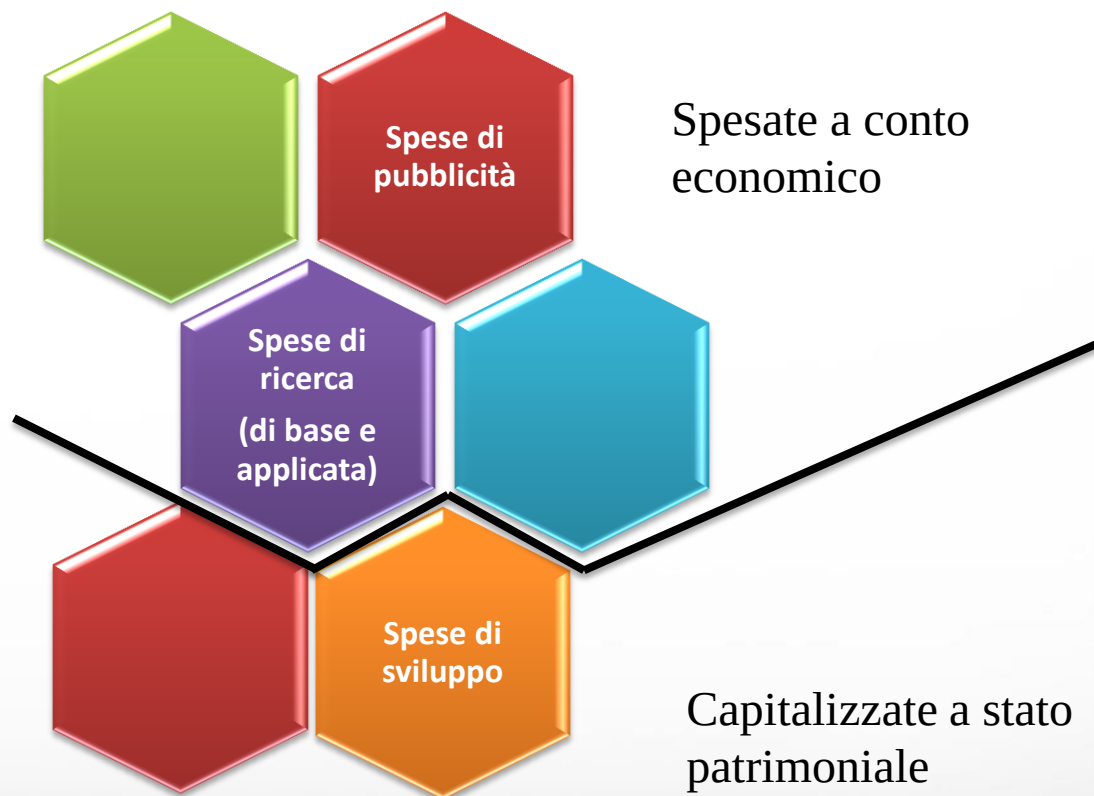
5) avviamento

6) immobilizzazioni in corso e acconti

7) Altre



Spese di pubblicità, di ricerca e di sviluppo





OIC 24 – Oneri pluriennali

Con particolare riferimento agli «oneri pluriennali», l'OIC 24 comprende in tale categoria i costi, diversi dai beni immateriali e dall'avviamento, che non esauriscono la loro utilità nell'esercizio in cui sono sostenuti.

In base al nuovo OIC 24 (par. 5) gli oneri pluriennali comprendono:

- Costi di sviluppo;
- Costi di impianto e ampliamento;
- Altri costi simili che soddisfano la definizione generale di onere pluriennale dettata dall'OIC 24.



OIC 24 – Condizioni per la capitalizzazione

Il nuovo OIC 24 (par. 40) prevede che gli oneri pluriennali possano essere iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale se:

- sia dimostrata la loro utilità futura;
- esista una correlazione oggettiva tra oneri e benefici futuri di cui godrà la società;
- sia stimabile, con ragionevole grado di certezza, la loro recuperabilità;
- l'utilità pluriennale risulti da un piano economico;
- nel caso di costi di impianto e ampliamento e costi di sviluppo, ci sia il consenso del collegio sindacale, ove esistente (art. 2426, n. 5, c.c.).



Evoluzione dell'OIC 24

Costi di ricerca e sviluppo e di pubblicità,



Cambiano le condizioni di capitalizzazione



Costi di ricerca e sviluppo

OIC 24
2005

I costi di ricerca e di sviluppo sono capitalizzabili **se attengono** ad un progetto specifico e se rispondono positivamente alle seguenti caratteristiche:

Devono essere **relativi ad un prodotto o processo** chiaramente definito, nonché identificabili e misurabili

Devono essere riferiti ad un **progetto** realizzabile, cioè **tecnicamente fattibile**, per il quale l'impresa possieda o possa disporre delle necessarie risorse

Devono essere **recuperabili** tramite i ricavi che nel futuro di svilupperanno dall'applicazione del progetto stesso

OIC 24
2014

La sola attinenza a specifici progetti di ricerca e sviluppo non è condizione sufficiente affinché i relativi costi abbiano legittimità di capitalizzazione. Per tale finalità essi debbono anche rispondere positivamente ai seguenti requisiti:

...dimostrare, per esempio, che i costi di ricerca e sviluppo hanno **diretta inerenza** al prodotto, al processo o al progetto per la cui realizzazione essi sono stati sostenuti. Nei casi in cui risulti dubbio...il costo non sarà capitalizzato ma speso al conto economico

....di regola frutto di un processo di stima che dimostri la fattibilità tecnica del prodotto o del processo ed è connessa all'**intenzione della direzione di produrre e commercializzare il prodotto o utilizzare o sfruttare il processo**. La disponibilità di risorse...può essere dimostrata, per esempio, da un piano della società che illustra ...la capacità della società di procurarsi tali risorse.

... prospettive di reddito in modo che i ricavi che prevede di realizzare dal progetto siano almeno sufficienti a **coprire i costi sostenuti** per lo studio dello stesso, dopo aver dedotto tutti gli altri costi di sviluppo, i costi di produzione e di vendita



Costi di ricerca e sviluppo

OIC 24 (2014)

ricerca di base

insieme di studi, esperimenti, indagini e ricerche che non hanno una finalità definita con precisione, ma che si considera di utilità generica alla società

ricerca applicata

insieme di studi, esperimenti, indagini e ricerche che si riferiscono direttamente alla possibilità ed utilità di realizzare uno specifico progetto

sviluppo

applicazione dei risultati della ricerca 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

COSTI DI PERIODO

COSTI CAPITALIZZABILI



Costi di ricerca e sviluppo

Nuovo OIC 24 (2016)

ricerca

Indagine originale e pianificata intrapresa con la prospettiva di conseguire nuove conoscenze e scoperte, scientifiche o tecniche, che si considera di utilità generica alla società

COSTI DI PERIODO

sviluppo

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

COSTI CAPITALIZZABILI

Costi di sviluppo

I **Costi di sviluppo** sono ammortizzati secondo la loro vita utile, nel caso in cui non sia possibile stimare la vita utile devono essere ammortizzati in un periodo massimo di cinque anni (art. 2426, n. 5 c.c.; OIC n. 24, par. 65). Comprendono (OIC n. 24, par. 26):

- Costi per la progettazione, costruzione e verifica di prototipi o modelli che precedono la produzione o l'utilizzo degli stessi;
- Costi per la progettazione di mezzi, prove, stampe e matrici relativi alla nuova tecnologia;
- Costi per la progettazione, costruzione, attivazione di un impianto che non ha dimensioni economiche idonee per la produzione commerciale;
- Costi per la progettazione, costruzione e prova di materiali, progetti, prodotti, processi, sistemi nuovi o migliorati.
- Costi per «l'applicazione della ricerca di base».



Costi di pubblicità

Vecchio OIC 24 - (ante d.lgs. n. 139/2015)

Non sono capitalizzabili
poiché hanno carattere
ricorrente ed operativo (IV
direttiva sui conti annuali)



La loro capitalizzazione
comporterebbe iscrizioni
improprie di attività
patrimoniali e distorcerebbe
i risultati di esercizio

Sono capitalizzabili solo i costi
«non ricorrenti» e assimilati ai
costi di impianto ed ampliamento



Tali costi devono essere relativi al
lancio di nuovo prodotto o nuova
attività e non rappresentano costi
«di sostegno» della commerciabilità
di prodotti già esistenti



Costi di pubblicità

Nuovo OIC 24 - (post d.lgs. n. 139/2015)

Sono costi di periodo
quindi non sono
capitalizzabili



E' stato eliminato ogni
riferimento ai costi di
pubblicità

Sono capitalizzabili solo i costi di
pubblicità per il lancio di nuove attività
(ma nella veste di costi di impianto e
ampliamento)



La modifica legislativa del d.lgs. n. 139/2015
consente quella relativa ai costi di impianto e
ampliamento (cfr. Motivazioni, OIC 24)

Costi di impianto e ampliamento

I **Costi di impianto e ampliamento** sono costi non ricorrenti, sostenuti in alcuni momenti caratteristici del ciclo di vita della società, quali la fase pre-operativa (costi di *start-up*) o quella di accrescimento della capacità operativa (nuovo ramo d'azienda, nuovo processo produttivo...) (OIC n. 24, par. 6). Devono essere ammortizzati in un periodo non superiore a cinque anni (art. 2426, n. 5, c.c.).

Sono capitalizzabili solo se ricorrono le condizioni previste dal par. 40, OIC 24, in particolare se:

- sia dimostrata la loro utilità futura;
- esista una correlazione oggettiva tra oneri e benefici futuri di cui godrà la società;
- sia stimabile, con ragionevole grado di certezza, la loro recuperabilità (principio di prudenza);
- l'utilità pluriennale risulti da un piano economico.

Regime fiscale

L'art. 13 – bis c. 2 lett. c) del D.L. 244/2016 ha modificato in modo rilevante l'art. 108 del TUIR. In particolare:

- È stata eliminata la norma che disciplinava le spese relative a studi e ricerche (c. 1), in base alla quale tali spese erano deducibili nell'esercizio in cui erano sostenute ovvero in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto;
- È stata eliminata la norma che disciplinava le spese di pubblicità e propaganda (primo periodo del c. 2), in base alla quale tali spese erano deducibili nell'esercizio in cui erano sostenute o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi.
- La norma relativa al trattamento fiscale delle spese relative a più esercizi è stata trasfusa nell'attuale comma 1 e si applica a tutte le spese relative a più esercizi.



Art. 108 TUIR «previgente»

1. Le spese relative a studi e ricerche sono deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute ovvero in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto. 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 di tali costi si applica l'articolo 88, comma 3.

2. 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. Le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo di imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse. Le spese del periodo precedente sono commisurate all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo in misura pari: a) all'1,5 per cento dei ricavi e altri proventi fino a euro 10 milioni; b) allo 0,6 per cento dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 10 milioni e fino a 50 milioni; c) allo 0,4 per cento dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 50 milioni. Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50.



Art. 108 TUIR «previgente»

3. Le **altre spese relative a più esercizi**, diverse da quelle considerate nei commi 1 e 2 sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio. Le medesime spese, non capitalizzabili per effetto dei principi contabili internazionali, sono deducibili in quote costanti nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei quattro successivi.

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, 2 e 3 a partire dall'esercizio in cui sono conseguiti i primi ricavi.

4-bis. Ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui al comma 2, il contribuente può interpellare l'amministrazione, ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a), in ordine alla qualificazione di determinate spese, sostenute dal contribuente, tra quelle di pubblicità e di propaganda ovvero tra quelle di rappresentanza.

Art. 108 TUIR «in vigore»

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

2. Le **spese di rappresentanza** sono deducibili nel periodo di imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse. Le spese del periodo precedente sono commisurate all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo in misura pari:

a) all'1,5 per cento dei ricavi e altri proventi fino a euro 10 milioni;

b) allo 0,6 per cento dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 10 milioni e fino a 50 milioni;

c) allo 0,4 per cento dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 50 milioni.

Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50.



Art. 108 TUIR «in vigore»

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.

4. INVARIATO

4-bis. INVARIATO

Spese relative a più esercizi (comma 1) criterio di deducibilità

Ai sensi del primo comma dell'art. 108 del TUIR «le spese relative a più esercizi sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio».

I criteri civilistici di ripartizione delle spese in esame costituiscono presupposto per la determinazione della quota imputabile al reddito d'esercizio (i.e., unico limite di deducibilità, cfr. Relazione art. 13-bis, D.L. n. 244/2016).

Pertanto la norma fiscale non individua autonomamente una categoria di spesa da considerare di carattere pluriennale, ma lega tale previsione alle valutazioni civilistiche. In presenza di costi per le quali la disciplina civilistica non consente la capitalizzazione e quindi la ripartizione in più esercizi, tali spese dovranno essere integralmente imputate al conto economico dell'esercizio in cui sono sostenute.

In sostanza, **la disposizione in esame allinea il trattamento fiscale delle spese relative a più esercizi al relativo trattamento contabile, sia con riferimento alla possibilità di capitalizzazione sia con riferimento al periodo di ammortamento.**



Spese di rappresentanza (comma 2)

Caratteristiche principali (cfr., art. 1, comma 1, Decreto 19 novembre 2008):

- Gratuità dell'erogazione di beni e servizi;
- Non è un contratto a prestazioni corrispettive (a differenza delle spese di pubblicità in cui la controparte ha l'obbligo di pubblicizzare il marchio o il prodotto);
- Devono perseguire finalità promozionali (divulgazione sul mercato dell'attività svolta a beneficio di attuali o potenziali clienti) e/o di pubbliche relazioni (iniziative volte a diffondere e/o consolidare l'immagine dell'impresa senza che ci sia diretta correlazione con i ricavi);
- Ragionevoli e coerenti.

Spese di rappresentanza – Criteri di deducibilità

L'art. 108 comma 2 del TUIR relativo alle spese di rappresentanza prevede che esse siano deducibili nell'esercizio di sostenimento, se inerenti, nei limiti previsti dal suddetto comma.

In particolare, la percentuale di spese di rappresentanza deducibili è commisurata ai **ricavi** e proventi della gestione caratteristica.

Ricavi e altri proventi della gestione caratteristica	% deducibilità delle spese di rappresentanza fino al 2015	% deducibilità delle spese di rappresentanza attuale dal 2016
Fino a 10 milioni di euro	1,3%	1,5%
Parte eccedente i 10 milioni di euro e fino a 50 milioni di euro	0,5%	0,6%
Parte eccedente 50 milioni di euro	0,1%	0,4%

Spese di rappresentanza – Criteri di deducibilità

- Con riferimento alle spese di vitto e alloggio, l'art. 109 comma 5 del TUIR, prevede che le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande, diverse da quelle di cui al comma 3 dell'art. 95, sono deducibili nella misura del 75%.
- Pertanto se tra le spese di rappresentanza vi sono spese di vitto e alloggio, è necessario coordinare il limite di deducibilità con la disposizione dell'art. 108.
- In particolare, le spese di vitto e alloggio qualificabili come spese di rappresentanza devono essere assoggettate, in via preliminare, ai limiti dell'art. 109 comma 5 (deducibilità nel limite del 75%) e successivamente ai limiti dell'art. 108 comma 2 (cfr., Circ. dell'Agenzia delle Entrate n. 34/E del 2009, par. 5.2).



Disposizioni di prima applicazione

OIC n. 24

- I **costi di pubblicità** precedentemente capitalizzati ai sensi dell'OIC 24 aggiornato nel 2015, se soddisfano i requisiti stabiliti per la capitalizzazione dei costi di impianto e ampliamento possono essere riclassificati, in sede di prima applicazione della nuova disciplina, dalla voce BI2 alla voce BI1. Gli effetti sono rilevati in bilancio **retroattivamente** ai sensi dell'OIC n. 29 **ai soli fini riclassificatori**;
- I **costi di pubblicità** che non soddisfano i requisiti per la capitalizzazione tra i costi di impianto e ampliamento, in sede di prima applicazione della nuova disciplina, sono **eliminati dalla voce BI2** dell'attivo patrimoniale. Gli effetti sono rilevati in bilancio **retroattivamente** ai sensi dell'OIC n. 29.



- Eliminati dall'attivo dello SP e imputati a utile/perdite portati a nuovo (PN CON SEGNO MENO)



Disposizioni di prima applicazione

OIC n. 24

- I **costi di ricerca**, capitalizzati in esercizi precedenti all'entrata in vigore del decreto bilanci, continuano, in sede di prima applicazione della nuova disciplina, ad essere iscritti nella voce BI2 Costi di sviluppo se soddisfano i criteri di capitalizzabilità previsti al paragrafo 49;
- I **costi di ricerca**, capitalizzati in esercizi precedenti, che non soddisfano i requisiti per la capitalizzazione previsti al paragrafo 49, in sede di prima applicazione della nuova disciplina, sono eliminati dalla voce BI2. Gli effetti sono rilevati in bilancio **retroattivamente** ai sensi dell'OIC n. 29.



- Eliminati dall'attivo dello SP e imputati a utile/perdite portati a nuovo (PN CON SEGNO MENO)

Regime fiscale transitorio – art. 13-bis

Nel primo esercizio di applicazione dei principi contabili (comma 7):

lett. c) il ripristino e l'eliminazione, nell'attivo patrimoniale, rispettivamente, di costi già imputati a conto economico di precedenti esercizi e di costi iscritti e non più capitalizzabili non rilevano ai fini della determinazione del reddito ne' del valore fiscalmente riconosciuto (NEUTRALITA'); resta ferma per questi ultimi la deducibilità sulla base dei criteri applicabili negli esercizi precedenti



Variazioni fiscali in dichiarazione dei redditi e IRAP

STESSA REGOLA IN CASO DI FUTURE VARIAZIONI NEI PRINCIPI
CONTABILI (comma 8)



Regime fiscale transitorio – art. 13-bis

TRATTAMENTO FISCALE PER LE SPESE DI RICERCA DA ELIMINARE PRECEDENTEMENTE ISCRITTE NELLO S/P E PER LA QUALI NON E' INIZIATO IL RELATIVO PROCESSO DI AMMORTAMENTO (MAI INTERESSATO IL CONTO ECONOMICO NEI PRECEDENTI ESERCIZI)

IRES: per quinti o intera deduzione ???

IRAP: intera deduzione (principio «presa diretta dal bilancio»)



Effetti ai fini dell'agevolazione Ace

Nel primo esercizio di applicazione dei principi contabili:

l'eliminazione di costi di ricerca e pubblicità non più capitalizzabili assumono

RILEVANZA AI FINI ACE (art. 5, c. 7, Decreto 3.8.2017)



in caso di eliminazione di attivi pertanto si «riduce» la variazione positiva ai fini ACE
e il limite (non superabile) del patrimonio netto;

(cfr., Relazione illustrativa al Decreto 3.8.2017)