

Edizione di sabato 1 agosto 2015

CASI CONTROVERSI

[Sanzioni amministrative: ha senso una riforma a tempo?](#)

di Comitato di redazione

CONTENZIOSO

[Transfer pricing domestico elusivo](#)

di Luigi Ferrajoli

IMPOSTE SUL REDDITO

[Il regime dei minimi anche per l'anno 2015](#)

di Luca Mambrin

IVA

[IVA alternata per i mezzi di trasporto ceduti a soggetti sammarinesi](#)

di Marco Peirola

CONTABILITÀ

[La capitalizzazione delle spese di ricerca e sviluppo](#)

di Viviana Grippo

CASI CONTROVERSI

Sanzioni amministrative: ha senso una riforma a tempo?

di **Comitato di redazione**

Oggi ci sentiamo di delineare una situazione che, più che un caso specifico controverso, rappresenta una controversa applicazione del potere legislativo.

Ci stiamo riferendo **all'attuazione della Legge Delega di riforma del sistema fiscale** che, proprio in questi giorni, sta assumendo contorni definitivi.

Prima della pausa estiva (crediamo – e ci sia perdonata la malignità – più per la fretta di chiudere tutte le cose sospese ed andarsi a godere le vacanze che non per spirito del giusto) si stanno via via “liberando” le versioni definitive dei decreti attuativi che, dopo il doppio passaggio per i prescritti pareri alle Commissioni Parlamentari, viaggeranno verso la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale. Speriamo che il percorso non sia tormentato come quello del Decreto Semplificazioni che, nel recente 2014, si è caratterizzato per aver compiuto un viaggio simile a quello di Ulisse.

Focalizziamo la nostra attenzione sulla bozza di decreto di revisione del sistema sanzionatorio che, proprio in questi giorni dovrebbe ricevere il prescritto primo parere delle Commissioni di Camera e Senato; invertendo la logica, partiamo dal fondo ed, in particolare, dall'articolo 31, ove si stabilisce che “*le disposizioni previste dal provvedimento in esame si applicano a partire dal 1° gennaio 2016 e fino al 31 dicembre 2017*”.

Certamente il primo approccio è sbalorditivo: si è mai visto un provvedimento che modifica radicalmente **l'apparato sanzionatorio** di un paese per un solo biennio?

Si è pensato alle conseguenze pratico – operative di una tale impostazione?

Lo stupore, fortunatamente non è solo nostro, poiché le note stese dal Servizio Studi di Camera e Senato hanno cura di precisare che:

1. si evidenzia l'opportunità che il Governo chiarisca il motivo della limitazione temporale degli effetti della complessa normativa introdotta con il provvedimento in esame (giustificando l'affermazione con ampi riferimenti alle problematiche giuridiche della successione delle norme nel tempo);
2. la norma di delega non fa alcun riferimento ad una applicazione temporanea della normativa delegata.

A prescindere da raffinate considerazioni che potrebbero fare i migliori giuristi, ci pare

concettualmente inaccettabile che, nell'ambito di una legge delega che ha il compito di riscrivere, migliorare, modificare gran parte dell'apparato sanzionatorio, qualcuno possa solo lontanamente immaginare che tutta la nuova impalcatura possa funzionare per un solo biennio.

Ma di quale riforma stiamo parlando? Di un provvedimento ad orologeria applicabile al comparto sanzionatorio? Onestamente ci pare una sonora bestemmia, che offende il lettore anche senza che si sia approfonditamente valutato il contenuto (che, per inciso, contiene invece numerosi interventi che ci paiono degni di nota).

Nell'ambito di un seminario organizzato alla Camera sullo stato di attuazione della legge delega fiscale, sembra che il Viceministro Casero abbia precisato che l'indicazione di una data nella validità della revisione delle sanzioni nasce da un **errore del Governo**: la validità fino al 31 dicembre 2017 nelle reali intenzioni dell'Esecutivo è legato solo al titolo II del D.Lgs e dunque con riferimento alle sanzioni amministrative e per esigenze di copertura. Questo passaggio, ha osservato ulteriormente, potrà essere superato durante il dibattito, mentre, per quanto riguarda le sanzioni penali, è da considerarsi già superato.

Considerando che le affermazioni del Viceministro corrispondano all'idea dell'Esecutivo, riscontriamo che gli errori (marchiani) che hanno riguardato l'evoluzione della legge delega (ricordate la norma che fu battezzata "salva Berlusconi" nella bozza del dicembre scorso e della quale mai si è saputa la paternità?) si susseguano con una frequenza ed una leggerezza d'animo che stupisce.

Rilevante anche la *nonchalance* con cui si considera già superato il problema relativo alle **sanzioni penali**, come a dire che le bozze di decreti consegnate alle Commissioni per il parere non valgano nulla, tanto si possono cambiare alla bisogna (atteggiamento veramente poco serio).

A noi, peraltro, stupisce ancor più che l'errore sia semplicemente voluto, vale a dire imputabile a problemi di copertura finanziaria.

Se da un lato è vero che non si possano fare le nozze coi fichi secchi, appare ancor più singolare che il nostro sistema economico debba reggersi sulle entrate delle sanzioni (amministrative e penali) che, invece, in un paese normale dovrebbero essere semplicemente utilizzate come deterrente per scoraggiare il compimento di determinate violazioni ritenute riprovevoli.

Ora, se si intende impostare una riforma sul problema del gettito, sarebbe più serio dire che ora non si riforma nulla, rinviando l'intervento a momenti migliori o, diversamente, varare una riforma la cui applicazione materiale sarà differita nel tempo. Ma quando entrerà in vigore deve essere chiaro a tutti che quelle saranno le nuove norme applicabili sino a diverso intervento normativo.

Diversamente, con questo approccio delle variazioni con efficacia limitata nel tempo non si può nutrire la presunzione di varare una vera e propria riforma, ma semplicemente un intervento di basso cabotaggio che non avrebbe necessità né dell'ombrello della legge delega, né tantomeno del complicato iter di approvazione, con il coinvolgimento delle Commissioni Parlamentari.

La recente esperienza del **modello 730 precompilato**, conclusasi lo scorso 23 luglio (sempre figlia della Legge Delega, a nostro giudizio in alcuni casi strumentalizzata per il raggiungimento di alcuni fini politici) consente un bilancio quasi definitivo: le statistiche dicono che **l'86% dei contribuenti ha preferito affidarsi ad un intermediario**. Ciascuno valuti con il proprio metro il successo dell'iniziativa, ma per l'espressione di un giudizio sereno sarebbe utile sapere quanto è costata alla collettività questa iniziativa, considerando i costi per l'implementazione dei sistemi elettronici, il costo per i sostituti nella redazione e trasmissione delle certificazioni telematiche (peraltro replicate nel modello 770), le sanzioni che verranno irrogate per i ritardi e gli errori, l'incremento dei costi dell'assistenza fiscale per effetto della traslazione della responsabilità delle sanzioni, ecc.. Forse, conveniva suddividere l'onere della elaborazione della dichiarazione del 14% dei contribuenti (che, siamo convinti, saranno in gran parte coloro che hanno recepito dati spesso errati a loro favore) e sarebbe stato tutto molto più facile.

Per attuare la delega, dunque, non si perda mai d'occhio la strategia!

CONTENZIOSO

Transfer pricing domestico elusivo

di **Luigi Ferrajoli**

La **Corte di Cassazione**, con **sentenza n.12844/15**, ha ritenuto che **non sia affatto possibile escludere che un'operazione di transfer pricing interna**, cioè una manovra (o un complesso di manovre) di trasferimento dei prezzi operata tra due società operanti in Italia ed appartenenti allo stesso gruppo, **abbia rilevanza elusiva ai fini della normativa fiscale**.

La vicenda processuale ha visto la proposizione di **ricorso da parte dell'AdE** avverso una società contribuente per la **cassazione della sentenza della CTR Milano n.92 del 9.5.2012**, la quale aveva respinto l'appello promosso da parte dell'AdE ed affermato l'illegittimità di un avviso di accertamento relativo a Ires, Irpef ed Iva asseritamente dovute per l'annualità 2004.

La Corte di Cassazione, nel valutare la fondatezza del ricorso così proposto, ha fatto esplicito riferimento alla propria **pregressa giurisprudenza** (nella fattispecie, alla **sentenza n.17955/2013**).

Con quest'ultima la Suprema Corte aveva chiarito che la valutazione operata ai fini fiscali in relazione alle **manovre sul trasferimento dei prezzi operato da parte di società**, appartenenti al medesimo gruppo e con sede in Italia, doveva essere assoggettata al **principio affermato dall'art.9 del d.P.R. n.917/1986**.

Quest'ultimo, pertanto, a detta della Corte di Cassazione **non doveva ritenersi limitato in termini di operatività ai soli rapporti internazionali** e doveva anzi sprigionare la propria efficacia (non meramente contabile) anche in relazione a quelli infragruppo intercorsi tra operatori nazionali.

Relativamente a tali relazioni, pertanto, secondo la Suprema Corte doveva considerarsi vigente il **riferimento al valore normale di mercato**.

Nella pronuncia oggetto di esame nel presente contributo la Corte di Cassazione ha chiarito che l'applicazione di tale ragionamento è **conforme al divieto** (vigente a livello ordinamentale) **di abuso del diritto**, che impone al contribuente di rispettare non solo formalmente ma anche sostanzialmente le disposizioni normative, evitando di beneficiare di indebiti vantaggi fiscali.

Il principio che vieta di godere dello sfruttamento di strumenti giuridici condotto ai soli ed esclusivi fini di ottenere **agevolazioni o risparmi d'imposta**, secondo la Corte, trova fondamento sia a livello comunitario che nei principi costituzionali della capacità contributiva e della tassazione progressiva.

La Corte di Cassazione ha chiarito di ritenere che rientrino nell'alveo del **transfer pricing nazionale** tutte le manovre sui prezzi di trasferimento interni che siano motivate dalla convenienza a trasferire da un soggetto all'altro materia imponibile e che vengano attuate agendo sui prezzi negoziati per le cessioni di beni e le prestazioni di servizio rese tra società appartenenti al medesimo gruppo.

A detta della Suprema Corte, **la repressione delle manifestazioni di transfer pricing domestico consente di disconoscere tali indebiti effetti abusivi**, ottenuti ponendo in essere negozi palesemente elusivi rispetto alla disciplina fiscale.

Il ragionamento operato dalla Corte di Cassazione nel rispetto del proprio indirizzo nomofilattico sorge dalla consapevolezza che sia abitudine diffusa **spostare materia imponibile tra soggetti appartenenti allo stesso gruppo** in quanto gli uni beneficiano – per le più disparate ragioni – di maggiori esenzioni o di minori tassazioni rispetto agli altri.

Il fatto di procedere ad una valutazione sul punto seguendo differenti step (consistenti **nell'individuare la valutazione del bene compravenduto o del servizio reso "intercompany"**, nel **reperire l'oggettivo valore che l'economia di mercato tributa a quella determinata operazione** e nel **confrontare detti due parametri**) consente infatti di sventare l'artificiosa reiterazione di prezzi "fuori mercato", che sono poi il veicolo prediletto (nella sua semplicità) per operare lo spostamento elusivo-abusivo di imponibile.

Ciò significa che l'originario impianto dell'art.110 co.7 Tuir, che espressamente si riferiva alle **operazioni intercorse con società non residenti nel territorio dello Stato**, alla luce dell'orientamento assunto di recente dalla giurisprudenza di legittimità dovrà per forza di cose ritenersi (quantomeno potenzialmente) applicabile anche a fattispecie che originariamente non ne erano interessate per implicita esclusione normativa.

Sarà dunque opportuno per le società contribuenti, quantomeno in via prudenziale, **badare ai profili elusivi-abusivi** che potrebbero essere censurati da parte dell'Amministrazione finanziaria alla luce del nuovo, penalizzante, orientamento.

IMPOSTE SUL REDDITO

Il regime dei minimi anche per l'anno 2015

di **Luca Mambrin**

Come oramai noto la Legge di Stabilità 2015, Legge n. 190/2014 ha introdotto il nuovo **regime forfetario**, operativo dal **1 gennaio 2015**, regime agevolato che va a sostituire:

- il **regime delle nuove iniziative produttive** ex art. 13 della Legge 388/2000;
- il **regime dei minimi** ex art. 27 co. 1 e 2 del D.L. n. 98/2011;
- il **regime contabile agevolato** per gli “ex minimi” ex art. 27 co. 3 del D.L. n. 98/2011.

Tuttavia, per coloro che usufruivano del regime dei minimi è stata prevista una **clausola di salvaguardia**, consentendo a tali soggetti di continuare ad applicarlo fino alla **scadenza naturale**, ovvero il termine del quinquennio dall'inizio dell'attività o il compimento del trentacinquesimo anno d'età.

L'art 10 comma 12-undecies del D.L.192/2014 (**Decreto “Milleproroghe”**) convertito dalla Legge n. 11/2015 ed **entrato in vigore dal 28 febbraio 2015** contiene, tra le altre, un'importantissima disposizione che deroga a quanto disposto dall'art. 1 comma 85 della Legge di Stabilità 2015: **l'abrogato regime dei minimi è stato infatti prorogato fino al 31/12/2015**. Posticipando di fatto di 1 anno l'abrogazione del regime dei minimi, la nuova norma ne prevede la proroga al 31/12/2015: pertanto per chi intende iniziare una nuova attività nel corso di quest'anno **può ancora decidere** se applicare, verificandone i requisiti:

- **il regime dei minimi;**
- **il regime forfetario.**

La proroga **non riguardava** invece coloro che nell'anno 2014 avevano adottato il **regime contabile agevolato** ex art. 27 co. 3 del D.L. n. 98/2011 e coloro che avevano adottato il **regime dei forfettini** ex art. 13 della Legge n. 388/2000: tali soggetti, sempre nel rispetto dei requisiti potevano aderire “naturalmente”, quindi senza dover esercitare alcuna opzione espressa al nuovo regime forfetario, oppure optare per un regime ordinario.

Da un punto di vista operativo la norma, pur accolta con grande favore, lasciava alcune questioni aperte soprattutto per coloro che alla data di conversione del Decreto Milleproroghe **avevano già iniziato l'attività** applicando il **regime ordinario** e si sono ritrovati ad avere la possibilità di poter adottare il regime dei minimi (che da molti punti vista rimane quello maggiormente conveniente).

In tale contesto utile è la recente **R.M. 67/E/2015** che ha fornito alcuni chiarimenti proprio in

relazione agli adempimenti da porre in essere per un contribuente che ha iniziato l'attività nel 2015, prima del 28/02/2015, ed abbia optato per un regime ordinario (non avendo i requisiti per optare per il regime forfetario) ed invece si **accorga di poter aderire al regime dei minimi**.

Innanzitutto, in merito alla possibilità di avvalersi, rispettandone i requisiti, del regime dei minimi dal 1 gennaio 2015 l'Agenzia ha richiamato **le regole generali** previste dall'art. 1 comma 1 del D.Lgs. n. 442/1997 secondo il quale l'opzione e la revoca di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili:

- **si desumono dai comportamenti concludenti del contribuente;**
- **si desumono dalle modalità di tenuta delle scritture contabili;**
- **la validità dell'opzione e della relativa revoca** è subordinata unicamente alla **sua concreta attuazione** sin dall'inizio dell'anno o dell'attività;
- il contribuente è tenuto **a comunicare l'opzione effettuata nella prima dichiarazione annuale Iva** da presentare successivamente alla scelta operata; nel caso di esonero dall'obbligo di presentazione della dichiarazione Iva la scelta è comunicata *"con le stesse modalità ed i termini previsti per la presentazione della dichiarazione dei redditi utilizzando la specifica modulistica relativa alla dichiarazione annuale dell'imposta sul valore aggiunto"*.

Nel caso di specie quindi coloro che intraprendono un'attività nel corso del 2015 e, avendone i requisiti, intendono avvalersi della facoltà loro concessa dall'art. 10, comma 12-undecies del D.L. 192 del 2014 (Decreto Milleproroghe), **laddove non abbiano manifestato nel modello A/7 l'opzione per il regime fiscale di vantaggio**, possono comunque avvalersene, dandone comunicazione, secondo le regole ordinarie, nella **dichiarazione dei redditi relativa all'anno di imposta 2015** (da presentarsi nel 2016), allegando **il modello relativo alle opzioni (quadro VO) del modello Iva**. Tale facoltà viene riconosciuta anche a coloro che hanno iniziato la nuova attività nel 2015, prima dell'entrata in vigore del citato art. 10, comma 12-undecies, del D.L. 192 del 2014.

Il contribuente, al fine di **regolarizzare le fatture che sono state emesse con addebito di Iva e rettificare l'Iva a credito detratta sugli acquisti** deve:

- **entro trenta giorni dalla pubblicazione della R.M. 67/E/2015** (quindi entro il 22/08/2015) o
- **entro la prima liquidazione Iva successiva,**

apportare le **opportune rettifiche dei documenti emessi con addebito dell'imposta**.

In particolare dovrà:

- per le **operazioni attive emettere nota di variazione** (da conservare, ma senza obbligo di registrazione ai fini Iva) per correggere l'attribuzione dell'Iva in rivalsa al cessionario o committente;

- effettuare la **variazione in aumento a rettifica dell'Iva sugli acquisti detratta nel primo trimestre.**

L'eventuale **eccedenza di imposta versata e non dovuta può essere chiesta a rimborso** ai sensi dell'art. 21 del D.lgs. n. 546 del 1992.

Infine l'Agenzia ha precisato che l'acquirente/committente che riceve **le note di credito è tenuto a registrarle**, salvo il **suo diritto alla restituzione dell'importo pagato** al cedente o prestatore a titolo di rivalsa.

IVA

IVA alternata per i mezzi di trasporto ceduti a soggetti sammarinesi

di **Marco Peirola**

Ai fini IVA, i rapporti di scambio tra la Repubblica italiana e la Repubblica di San Marino sono disciplinati dal D.M. 24 dicembre 1993.

Considerato che San Marino **non fa parte del “territorio della Comunità”**, come definito dall'art. 7, comma 1, lett. b), del D.P.R. n. 633/1972, l'art. 71 dello stesso decreto equipara le cessioni, eseguite mediante trasporto o consegna dei beni a San Marino, alle **cessioni all'esportazione, non imponibili a IVA** ai sensi dell'art. 8 del D.P.R. n. 633/1972.

In via generale, il regime di non imponibilità presuppone che il cessionario sammarinese sia un **soggetto passivo IVA**. In caso contrario, le cessioni sono **soggette a IVA in Italia** (art. 7 del D.M. 24 dicembre 1993), fatta eccezione per le:

- **cessioni di mezzi di trasporto “nuovi”**, di cui all'art. 38, comma 4, del D.L. n. 331/1993, vale a dire quelli che soddisfino **almeno una delle condizioni** relative, da un lato, alla **percorrenza effettiva** del mezzo anteriormente alla sua cessione a titolo oneroso (chilometraggio non superiore a 6.000 Km, ore di volo non superiori a 40 e ore di navigazione non superiori a 100) e, dall'altro, al **momento di effettuazione della cessione** (necessariamente non oltre 6 mesi dalla data del provvedimento di prima immatricolazione o del provvedimento di iscrizione in pubblici registri o di altri provvedimenti equipollenti, se si tratta di veicoli a motore, ovvero 3 mesi dalla data del provvedimento di prima immatricolazione o del provvedimento di iscrizione in pubblici registri o di altri provvedimenti equipollenti, se si tratta di aeromobili o di imbarcazioni).
- cessioni di beni per corrispondenza, in base a cataloghi e simili con trasporto a carico del cedente nei confronti di soggetti che non agiscono nell'esercizio di imprese, arti e professioni (cd. **“vendite a distanza”**).

Tali operazioni, infatti, sono **in ogni caso assoggettate a IVA nel Paese di destinazione** (nella specie, a San Marino), ai sensi, rispettivamente, degli artt. 19 e 20 del D.M. 24 dicembre 1993, anche se il cedente non è un operatore economico. In quest'ultima ipotesi, il cedente italiano può chiedere il **rimborso dell'IVA** pagata in sede di acquisto, previa presentazione del **modello 38 RIC**, approvato con il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 31 gennaio 2002, all'Ufficio delle Entrate territorialmente competente, entro 60 giorni dall'effettuazione dell'operazione (art. 19 del D.M. 24 dicembre 1993 e art. 4 del D.M. 19 gennaio 1993).

Riepilogando, quando il cessionario sammarinese è un **soggetto passivo IVA**, indipendentemente dallo *status* “nuovo” o “usato” del mezzo di trasporto, si applica il regime di non imponibilità se ricorrono le condizioni previste dall’art. 4 del D.M. 24 dicembre 1993, essendo richiesto che l’operatore italiano:

- sia in possesso dell'**esemplare della fattura** restituitagli dall’acquirente sammarinese, sul quale è stata applicata la marca, debitamente perforata con l’indicazione della data e munito di timbro a secco apposto dall’ufficio tributario di San Marino;
- ne abbia preso **nota a margine** delle corrispondenti scritture eseguite nel registro delle fatture emesse (di cui all’art. 23 del D.P.R. n. 633/1972). Tale formalità, se non adempiuta, non preclude l’applicazione del beneficio della non imponibilità in presenza di una cessione effettivamente realizzata con il trasporto/spedizione dei beni a San Marino (Cass. 18 luglio 2014, n. 16450);
- abbia provveduto a redigere, **per la sola parte fiscale**, ed a presentare l’elenco riepilogativo delle cessioni intracomunitarie (**modello INTRA 1-bis**). La periodicità di presentazione degli elenchi è determinata in relazione all’ammontare delle cessioni intracomunitarie effettuate nell’anno precedente, senza considerare il volume delle cessioni verso San Marino (R.M. 23 aprile 1997, n. 83/E).

Laddove, però, il mezzo di trasporto sia “**usato**”, se il cedente italiano ha applicato il **regime speciale del margine**, la differenza tra il prezzo dovuta dal cessionario e quello relativo all’acquisto, aumentato delle spese di riparazione e di quelle accessorie, beneficia della **non imponibilità IVA** ai sensi dell’art. 37, comma 1, del D.L. n. 41/1995.

Se, invece, il cessionario sammarinese è un “**privato consumatore**”, è prevista l’applicazione alternata dell’IVA, a San Marino o in Italia, in funzione dello *status*, rispettivamente, “nuovo” o “usato”, del mezzo di trasporto.

Nello specifico, se il mezzo è “**nuovo**”, è il cedente italiano, soggetto passivo, che deve assolvere l’imposta dovuta a San Marino previa identificazione ai fini IVA, mentre per il mezzo “**usato**” è previsto l’addebito al cliente sammarinese dell’IVA dovuta in Italia, che può essere calcolata sul margine, come sopra determinato, se il cedente nazionale applica il regime speciale per i beni d’occasione, di cui all’art. 36 del D.L. n. 41/1995.

CONTABILITÀ

La capitalizzazione delle spese di ricerca e sviluppo

di **Viviana Grippo**

Nell'affrontare l'argomento odierno occorre preventivamente ricordare che la capitalizzazione dei costi per ricerca e sviluppo è soggetta sia alla **norma civilistica**, che ne sembra imporre l'iscrizione in bilancio, sia al dettato dei **principi contabili** che ne limitano l'iscrizione tra le immobilizzazioni immateriali.

Ma quali sono i costi di ricerca e sviluppo capitalizzabili?

Sono considerati costi di ricerca e sviluppo i **costi interni direttamente collegati** all'attività di ricerca e sviluppo svolta in merito alla realizzabilità di un progetto o prodotto, ci riferiamo ad esempio alle spese per il personale o ai materiali di consumo. Rientrano tra le spese di ricerca e sviluppo, però, anche i **costi generali** come ad esempio gli ammortamenti, le spese di tutti i generi, financo i costi esterni direttamente imputabili come le consulenze e le lavorazioni.

Una volta individuate le categorie di spesa potenzialmente capitalizzabili si deve fare riferimento al dettato normativo. In particolare l'articolo 2424 del codice, prevede tra le immobilizzazioni immateriali dell'attivo di Stato Patrimoniale la voce "Spese di ricerca e sviluppo".

L'articolo 2426 del citato codice, stabilisce che:

"... i costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità aventi natura pluriennale possono essere iscritti nell'attivo con il consenso, ove esistente, del collegio sindacale e devono essere ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni".

E anche che:

"fino a che l'ammortamento non è completato possono essere distribuiti dividendi solo se residuano riserve disponibili sufficienti a coprire l'ammontare dei costi non ammortizzati".

Si tratta di due previsioni stringenti, la prima volta all'applicazione del principio della **prudenza** (ci riferiamo al consenso del Collegio sindacale), la seconda, ossia il limite alla distribuibilità di dividendi, alla **tutela del terzo**.

Il codice civile sembra quindi imporre la necessità di iscrizione di tali poste nel bilancio, diversa la interpretazione dei principi contabili; l'OIC 24 – Immobilizzazioni Immateriali, infatti, considera l'iscrizione dei costi per ricerca e sviluppo una **facoltà** degli amministratori in

applicazione del principio della prudenza.

Il citato OIC prevede che per l'iscrizione dei costi di ricerca e sviluppo tra le immobilizzazioni immateriali essi devono:

- riferirsi ad un prodotto o progetto definito, identificato e misurabile;
- riferirsi ad un progetto realizzabile e tecnicamente fattibile per le quali l'impresa dispone o disporrà delle necessarie risorse finanziarie;
- essere recuperabili tramite i ricavi che nel futuro si svilupperanno dall'applicazione del progetto stesso.

Contabilmente, nel caso in cui il Collegio ravvisasse che le tre condizioni sono realizzate la scrittura contabile da eseguire per capitalizzare le spese sarà la seguente:

Costi di ricerca, sviluppo a Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni

La prima voce verrà iscritta in **BI2** dello SP, la seconda nella voce in **A4** del CE.

Se il progetto si concludesse oltre la chiusura dell'esercizio occorrerà contabilizzare le spese come segue:

Immobilizzazioni in corso e acconti a Incrementi di immobilizzazioni per lavori interni

La voce Immobilizzazioni in corso e acconti dovrà essere iscritta in **BI7** di SP.

Il codice poi, stabilisce anche che le spese devono essere **ammortizzate** in un termine di tempo al massimo quinquennale, allo stesso modo l'OIC 24 prevede che l'ammortamento decorre: "dal momento in cui il bene (o il processo) risultante è disponibile per l'utilizzazione economica e deve esaurirsi in un periodo non superiore a 5 anni".

Abbiamo anche detto che assume rilievo al fine della iscrivibilità dei costi di ricerca e sviluppo, la verifica della permanenza del requisito della **recuperabilità del valore residuo** dopo l'ammortamento, il citato art. 2426 cod. civ. prevede che: "l'immobilizzazione che, alla data di chiusura dell'esercizio, risulti durevolmente di valore inferiore rispetto a quello determinato secondo i nn. 1) e 2) (ovvero del costo originario al netto degli ammortamenti) deve essere iscritta a tale minor valore; questo non può essere mantenuto nei successivi bilanci se sono venuti meno i motivi della rettifica effettuata".

È chiaro quindi che qualsiasi sia la motivazione per la quale questa perdita di valore dovesse determinarsi essa andrà rilevata contabilmente con la seguente scrittura:

Svalutazione delle immobilizzazioni immateriali a Costi di ricerca, sviluppo e pubblicità

Infine uno sguardo all'ambito fiscale, si ricorda che in base al disposto dell'art. 108 del Tuir, è ammessa **la deducibilità dei costi di ricerca e sviluppo nell'esercizio in cui sono sostenuti o in quote costanti nell'esercizio di sostenimento e nei 4 successivi.**