



FONDAZIONE
ACCADEMIA ROMANA DI RAGIONERIA
GIORGIO DI GIULIOMARIA

NOTA OPERATIVA N. 11/2015

OGGETTO: *Il trattamento contabile e fiscale di software e siti web aziendali*

- Premessa

La presente nota operativa riguarda un tema complesso e di non facile applicazione pratica: **il trattamento contabile e fiscale di software e siti web aziendali.**

L'utilizzo di software e siti web aziendali, nel pieno dell'era digitale, rappresenta un'esigenza pressoché irrinunciabile per la quasi totalità dei soggetti economici.

Risulta pertanto di estrema rilevanza la relativa **disciplina sotto il profilo contabile e tributario.**

Tuttavia, **la contabilizzazione dei relativi costi** si presenta non agevole dal punto di vista operativo, in ragione delle diverse caratteristiche che in concreto possono qualificare tali componenti di costo.

Inoltre, se da un lato il trattamento contabile dei costi sostenuti per l'acquisto o lo sviluppo di applicativi software trova una disciplina specifica sul piano normativo e dei principi contabili nazionali, altrettanto non può dirsi con riferimento agli **oneri sostenuti per la realizzazione dei siti web aziendali.**

Scopo della presente nota operativa è quello di fornire un modello di analisi per orientare il lettore nell'interpretazione delle indicazioni fornite dalla normativa civilistica e fiscale e dai principi contabili nazionali ed internazionali.

- Software: definizioni

L'individuazione del trattamento contabile e fiscale degli oneri sostenuti per l'acquisto dei software passa per la distinzione tra **software di base e software applicativi.**

Rientrano nella **prima categoria** le procedure e i programmi necessari per il funzionamento degli elaboratori come, ad esempio, i sistemi operativi (es. Windows, Mac OS, ecc.).

I **software applicativi**, invece, sono costituiti dall'insieme di procedure e istruzioni che consentono alla macchina di assolvere specifiche funzioni in grado di rispondere alle esigenze dell'utente.

Rientrano in questa categoria di software, ad esempio, **gli applicativi riguardanti gli elaboratori di testo, i database, i fogli di calcolo**, e così via.

- **Software di base**

L'installazione del software di base rappresenta un **requisito essenziale** per il **funzionamento** dell'**hardware**, ossia dell'insieme dei componenti della macchina.

Il relativo costo di acquisto, pertanto, deve essere considerato unitamente a quello del cespite sui cui è installato e pertanto rientra nell'ambito di applicazione dell'**OIC 16 "Immobilizzazioni materiali"**.

In buona sostanza, **il costo di acquisto dei software applicativi** deve essere **capitalizzato** insieme all'elaboratore cui si riferisce quale **onere accessorio**.

Sul piano fiscale, i criteri di determinazione delle quote di ammortamento sono quelli previsti dall'**art. 102 del TUIR**.

L'ammortamento del software di base può iniziare, insieme al bene cui si riferisce, dopo l'entrata in funzione nel processo produttivo. Deve essere inoltre ragguagliato alla durata del periodo d'imposta se inferiore o superiore ai dodici mesi.

Va ricordato che, per i **beni di costo unitario non superiore a 516,46 euro**, è consentita la **deduzione integrale** delle spese di acquisizione nell'esercizio in cui sono state sostenute.

- **Software applicativo**

Il trattamento contabile e fiscale dei software applicativi è decisamente più articolato.

Alla stregua di qualsiasi altra immobilizzazione, il software può essere acquistato da soggetti terzi (a titolo di proprietà o licenza d'uso), oppure può essere autoprodotta all'interno della realtà aziendale.

Nello specifico, ai fini della **corretta imputazione in bilancio** è necessario distinguere tra le seguenti ipotesi.

1) Software acquistato a titolo di proprietà o in licenza d'uso a tempo indeterminato

In questo caso il software deve essere iscritto nell'attivo patrimoniale, all'interno della **voce B.I.3** tra i **"Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno"**, attenendosi alle indicazioni contenute nell'**OIC 24 "Immobilizzazioni immateriali"**.

Sul piano fiscale, i criteri di determinazione delle quote di ammortamento sono quelli previsti dall'**art. 103, comma 1, del TUIR**.

Il legislatore ha previsto come unico limite alla deduzione degli ammortamenti in questione un importo massimo che non può essere superato in ciascun esercizio.

Le **quote annuali non possono infatti superare il 50%** del **costo complessivo** sostenuto, pertanto, nel rispetto del predetto limite, l'impresa è libera di determinare le quote di ammortamento con i criteri ritenuti più appropriati.

Gli stessi criteri si rendono applicabili anche nell'ipotesi in cui il **software** sia **prodotto internamente e giuridicamente tutelato**.

2) Software acquistato a titolo di licenza d'uso a tempo determinato

Dal punto di vista civilistico la licenza d'uso a tempo determinato deve essere iscritta in bilancio nella voce **B.I.4 “Concessioni, licenze, marchi e diritti simili”**.

In questo caso, l'**articolo 103 comma 2 del TUIR** impone che la **durata dell'ammortamento** sia **rapportata al periodo** durante il quale si estende la **licenza d'uso**.

L'**ammortamento del software applicativo** decorre dal momento in cui il costo sostenuto è iscritto in bilancio. È possibile, tuttavia, che l'impresa, in luogo di un pagamento effettuato una tantum, sia tenuta a corrispondere un canone periodico.

In questo caso i relativi costi devono essere imputati al conto economico in base al principio di competenza.

3) Software autoprodotta per uso interno e non giuridicamente tutelato

Nel caso in cui il **software applicativo sia realizzato all'interno dell'azienda**, senza richiederne il riconoscimento della tutela giuridica, i relativi costi possono essere imputati al **conto economico** relativo all'**esercizio di effettivo sostenimento**.

Tuttavia, qualora i programmi siano utilizzabili all'interno della realtà aziendale per un certo numero di anni, tali costi devono essere necessariamente capitalizzati ed iscritti nella voce **B.I.7 “Altre immobilizzazioni immateriali”**.

Si ricorda che il software autoprodotta e **giuridicamente tutelato** deve essere invece **iscritto nella voce B.I.3 “Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno”**, con la conseguente applicazione dei criteri illustrati in precedenza.

TABELLA DI SINTESI

Caratteristiche	Natura contabile
Software di base (es. acquisto del sistema operativo)	Costo da capitalizzare tra gli “Altri beni materiali” insieme all’hardware (SP attivo B.II.4)
Software applicativo acquistato a titolo di proprietà o in licenza d’uso a tempo indeterminato	Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell’ingegno (SP attivo B.I.3)
Software applicativo con licenza d’uso a tempo determinato	Concessioni, licenze, marchi e diritti simili (SP attivo B.I.4)
Software applicativo autoprodotta per uso interno e non giuridicamente tutelato	Altre immobilizzazioni immateriali (SP attivo B.I.7)
	Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell’ingegno (SP attivo B.I.3)

- Siti web e portali aziendali

Ai sensi dell’**art. 2575 del Codice civile**, un sito internet può essere annoverato tra le opere dell’ingegno di carattere creativo, rappresentando il risultato di una creazione intellettuale dell’autore.

In linea generale, i **costi** sostenuti per la realizzazione e l’implementazione del sito internet devono essere **capitalizzati, a condizione** che ne sia dimostrata l’**utilità futura** (ad esempio in termini di incremento dell’efficienza e della competitività) e che sia stimabile, con ragionevole certezza, la loro **recuperabilità**, tenendo conto del principio di prudenza.

Tuttavia, né le norme civilistiche né i principi contabili nazionali contengono disposizioni specifiche sulla contabilizzazione e l’iscrizione in bilancio dei costi sostenuti per la realizzazione dei siti web aziendali.

Allo stesso modo, **la normativa fiscale** non contiene una norma *ad hoc* sulla deducibilità dei costi relativi ai siti internet.

È dunque lasciato alla **discrezionalità dei redattori del bilancio** il compito di interpretare le regole generali tenendo conto delle molteplici fattispecie rinvenibili nella pratica in ragione sia

dall'evoluzione della tecnica informatica, sia dalle molteplici finalità che possono sottostare alla realizzazione di un sito web.

In particolare, come si avrà modo di argomentare, il trattamento dei costi in esame è strettamente correlato alle **caratteristiche del sito**, a seconda che lo stesso possa considerarsi un mero espositore delle novità aziendali (c.d. "sito vetrina"), ovvero un effettivo strumento di lavoro nell'esercizio dell'attività d'impresa.

Sulla base di tali premesse è possibile distinguere almeno le seguenti tre **macrocategorie di siti web**.

1) Sito web realizzato con la sola finalità di descrivere le attività commerciali dell'impresa (c.d. "sito vetrina")

Nel caso in cui il **sito web si limiti a illustrare l'attività svolta dall'azienda o i prodotti e servizi offerti**, i relativi costi di realizzazione sono assimilabili alle **spese di pubblicità** e nella generalità dei casi, pertanto, andranno spesati nel Conto economico dell'esercizio stesso in cui sono sostenuti.

Scritture contabili

CE B.7	Spese di pubblicità e propaganda	a	Debiti v/ Fornitori	SP D.7
SP C. II 4-bis	Iva c/acquisti			

I costi di pubblicità, infatti, **come precisato dall'OIC 24**, possono essere capitalizzati solo al ricorrere di determinate condizioni.

In particolare, tali costi per poter essere iscritti nell'attivo patrimoniale devono avere **carattere eccezionale e non ricorrente**. Essi, inoltre, devono essere relativi ad azioni dalle quali l'impresa ha la ragionevole aspettativa di importanti e duraturi **ritorni economici**.

Nella sostanza, quindi, i costi di pubblicità possono essere capitalizzabili solo in casi eccezionali, e cioè quando siano assimilabili ai costi di impianto e ampliamento, essendo a tal fine necessaria una stretta correlazione, ad esempio, al lancio di **prodotti innovativi** o all'avvio di una **nuova attività produttiva**.

Solamente in questo caso, le spese sostenute andranno indicate nell'attivo patrimoniale alla voce **B.I.2 "Costi di ricerca, sviluppo e di pubblicità"**.

Scritture contabili

SP B.I.2	Costi di pubblicità e propaganda	a	Debiti v/ Fornitori	SP D.7
SP C. II 4-bis	Iva c/acquisti			

La capitalizzazione di tali costi, inoltre, soggiace alle condizioni previste dall'articolo **2426, numero 5, del Codice civile** che impone l'acquisizione del **consenso**, ove esistente, del **Collegio sindacale** e l'**ammortamento entro un periodo di cinque anni**.

La suddetta limitazione temporale, del tutto convenzionale, si giustifica per la peculiarità di tali costi, la cui valutazione si presenta particolarmente incerta e il cui contenuto non ha alcun valore di mercato autonomo.

Fino a che l'ammortamento non è completato, inoltre, **la distribuzione di dividendi è possibile solo se residuano riserve disponibili sufficienti a coprire l'ammontare dei costi non ammortizzati**.

Sul piano fiscale, la disciplina di riferimento è contenuta nell'**art. 108, comma 2, del TUIR**.

In particolare, il legislatore attribuisce la facoltà di scegliere tra la **deducibilità integrale** degli oneri nello stesso esercizio in cui sono stati sostenuti, **ovvero in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi**.

In via residuale, nell'ipotesi in cui l'unica finalità del sito sia quello di fornire agli utenti-navigatori un'immagine positiva dell'impresa e della sua attività, gli oneri di realizzazione assumono la qualifica di **spese di rappresentanza**.

Dal punto di vista civilistico si rileva che la capitalizzazione di tali spese non è consentita. **Sul piano fiscale**, invece, la deducibilità soggiace ai limiti previsti dall'articolo **108, comma 2, del TUIR** restando ferma la **totale indetraibilità ai fini IVA (ex. art. 19-bis1, lett. h), del DPR 633/1972)**.

2) Sito web dedicato allo svolgimento di transazioni commerciali (c.d. "sito e-commerce")

In questa fattispecie il sito web realizzato consente l'acquisto dei beni e/o servizi che formano oggetto dell'attività d'impresa direttamente online, attraverso una **piattaforma e-commerce** che consente la gestione di molteplici dati e informazioni (caricamento dell'anagrafica dei clienti, gestione dei flussi finanziari, ciclo di fatturazione e così via).

È del tutto evidente che nel **caso in cui il sito internet abbia la finalità di sviluppare l'attività commerciale dell'impresa, i relativi costi debbano essere trattati come oneri pluriennali**.

Nel caso di specie, il trattamento contabile e fiscale seguirà, in linea generale, le indicazioni già fornite con riferimento alla disciplina dei **software applicativi** acquistati **a titolo di proprietà**.

I costi di realizzazione andranno pertanto iscritti nella voce **B.I.3 "Diritti di brevetto industriale e utilizzazione delle opere dell'ingegno"**.

Dal lato fiscale, si ricorda che l'**articolo 103 comma 1 del TUIR** dispone che le quote di ammortamento del costo di utilizzazione delle opere dell'ingegno sono deducibili in misura **non superiore al 50% del costo stesso**.

Nella diversa ipotesi in cui la realizzazione del sito web sia configurabile come un'espansione dell'attività aziendale in direzioni precedentemente non perseguite le spese sostenute dovranno essere indicate nella voce **B.I.1** tra i “**Costi di impianto e di ampliamento**”.

I costi di impianto e di ampliamento capitalizzati tra le immobilizzazioni immateriali, secondo quanto previsto dall'OIC 24, devono essere ammortizzati sulla base di un piano di ammortamento rivisto annualmente per accertarne la congruità e comunque entro un periodo non superiore a cinque anni (art. 2426, primo comma, del Codice civile).

Anche in questo caso, l'**art. 2426 n. 5 del c.c.** prevede che tali costi siano capitalizzabili solo con il consenso del collegio sindacale.

La disciplina fiscale dei costi di impianto e ampliamento è contenuta nell'art. 108, comma 3, del TUIR, essendone ammessa la deducibilità entro i limiti della quota attribuibile 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.

3) Portali aziendali “integrati”

È sempre più frequente, soprattutto in presenza di realtà aziendali strutturate, l'**integrazione** delle categorie dei **siti tradizionali**, precedentemente illustrate, con

sistemi gestionali fruibili mediante accesso, previa autenticazione, in un'**area riservata del portale aziendale**.

Si pensi, ad esempio, alla realizzazione di un sito web istituzionale integrato con un sistema gestionale accessibile in mobilità, via **tablet**, dai dipendenti aziendali.

In questo caso, ai fini di una corretta rilevazione contabile, è necessario **ripartire il costo complessivo** tra le due componenti. Sarà quindi opportuno, nel caso di appalto dei lavori a terzi, richiedere al soggetto incaricato della realizzazione del sito il rilascio di una **lettera di attestazione** che certifichi la quota di costo riferibile all'implementazione del “**sito vetrina**”, rispetto al costo di implementazione del sistema gestionale (avente natura di software applicativo).

I costi di manutenzione e gestione del sito devono essere iscritti, in ragione della specifica tipologia, nel conto economico dell'esercizio stesso in cui sono sostenuti.

Si tratta dei costi per l'aggiornamento periodico dei contenuti del sito e il mantenimento nei server (ad es. costi di rinnovo del dominio, canoni di utilizzo dello spazio web, ecc.).

- **Principi contabili internazionali (IAS 38 - SIC 32)**

A differenza dei principi contabili nazionali, la **prassi internazionale** dedica una trattazione specifica ai costi per la realizzazione dei siti Internet.

La SIC 32 “Attività immateriali – Costi connessi a siti web” chiarisce che tali costi rappresentano un’attività immateriale autoprodotta, soggetta alle regole generali dello **IAS 38**.

Ne consegue che i costi di sviluppo dovranno essere capitalizzati solo nel caso in cui sia probabile che l’attività generi futuri benefici economici specificamente attribuibili (IAS 38 par. 21) e che il costo sia individuabile in modo attendibile.

È inoltre **esclusa** la **possibilità** di iscrivere nell’**attivo patrimoniale** gli oneri sostenuti per la realizzazione di **siti web** aventi **funzione pubblicitaria**, poiché lo IAS 38 esclude la possibilità di capitalizzare le spese di pubblicità.

- **Conclusioni**

La contabilizzazione degli oneri sostenuti per l’acquisto di software e la realizzazione di siti web non risulta sempre agevole dal punto di vista operativo, richiedendo un attento esame delle caratteristiche tecniche del prodotto o delle finalità del sito.

La realizzazione di tali beni immateriali, inoltre, impone il sostenimento di costi la cui entità è fortemente variabile in funzione del livello di servizio offerto agli utenti, della complessità tecnica di realizzazione, nonché delle relative procedure di gestione e aggiornamento.

Tale circostanza rende necessario uno **sforzo interpretativo** che, da un lato, tenga conto delle specifiche finalità del bene oggetto di valutazione e dall’altro non trascuri l’impatto delle novità frutto della rapida evoluzione della tecnica informatica.

Gli **iscritti** all’**Accademia Romana di Ragioneria** potranno richiedere chiarimenti e approfondimenti sul tema.

IL REDATTORE
Dott. Giovanni Petruzzellis

IL PRESIDENTE
Prof. Dott. Paolo Moretti