

L'AMMORTAMENTO DEI MARCHI D'IMPRESA NELL'ANNO DI ACQUISIZIONE O DI SOSTENIMENTO DEI COSTI

A cura della Fondazione ODCEC di Milano

L'AMMORTAMENTO DEI MARCHI D'IMPRESA NELL'ANNO DI ACQUISIZIONE O DI SOSTENIMENTO DEI COSTI

A cura della *Fondazione ODCEC di Milano*

Con la collaborazione di:



L'ammortamento dei marchi d'impresa nell'anno di acquisizione o di sostenimento dei costi

A cura della **Fondazione ODCEC di Milano***

QUESTIONE INTERPRETATIVA:

Problematiche applicative dell'ammortamento dei marchi d'impresa nell'anno di acquisto o di sostenimento dei costi – aspetti civilistici e fiscali

RIFERIMENTI NORMATIVI

ART. 2426, C.1 N.2 DEL CODICE CIVILE

ART. 103 DPR 917/1986: Ammortamento dei beni immateriali (EX ART.68)

ART. 83 DPR 917/1986: Determinazione del reddito complessivo

PRINCIPIO CONTABILE OIC 24

Il **n.2) del comma 1 dell'articolo 2426 del codice civile** prevede espressamente che: *“il costo delle immobilizzazioni, materiali e immateriali, la cui utilizzazione e' limitata nel tempo deve essere **sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio** in relazione con la loro residua possibilita' di utilizzazione. Eventuali modifiche dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati devono essere motivate nella nota integrativa”.*

Il **comma 1 dell'articolo 103 del Tuir** dispone testualmente che *“Le quote di ammortamento del costo dei diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno, dei brevetti industriali, dei processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico sono deducibili in misura non superiore al 50 per cento del costo; quelle relative al costo dei **marchi d'impresa** sono deducibili in misura non superiore ad un diciottesimo del costo”.*

* Gruppo di lavoro presente principio interpretativo:

Coordinatore: Andrea Bonghi

Componenti: Antonio Canu, Andrea Meneghello, Massimo Oldani, Flavia Silla, Massimiliano Tasini.

CONSIDERAZIONI

Mentre il codice civile fa riferimento ad un processo di ammortamento sistematico che si riferisce ad ogni esercizio in relazione alla residua possibilità di utilizzazione dell'immobilizzazione immateriale, la disposizione del TUIR si limita unicamente ad indicare la misura non superiore dell'ammortamento rispetto al costo sostenuto.

Peraltro l'**articolo 102 del TUIR** relativo agli ammortamenti dei beni materiali, al comma 1, precisa che *"le quote di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa sono deducibili a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene"*.

Nessuna indicazione circa la tempistica del processo di ammortamento dei beni immateriali e, per il caso di specie, per i marchi d'impresa è invece contenuta nel citato articolo 103 del TUIR. Né si può pensare di richiamare lo stesso articolo 102 perché nell'articolo 103, al comma 4, il legislatore ha espressamente previsto un richiamo ma solo per il comma 8 dell'articolo 102 (affitto di azienda). Ciò sta a significare che solo quella specifica parte della disposizione può essere richiamata e non le altre.

Da considerare anche che ai sensi dell'articolo 83, comma 1, del TUIR, per effetto del principio di derivazione rafforzata, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli del TUIR, *"i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili.."*

In materia di immobilizzazioni immateriali il principio contabile di riferimento è l'**OIC 24** (versione dicembre 2016 ed aggiornato con gli emendamenti pubblicati il 29 dicembre 2017).

Nelle definizioni l'OIC 24 (punto 18) indica che *"l'ammortamento è la ripartizione del costo di un'immobilizzazione immateriale nel periodo della sua stimata vita utile con un metodo sistematico e razionale, indipendentemente dai risultati conseguiti nell'esercizio"*.

In tale principio contabile (appendice A.14) il marchio (insieme alla ditta e all'insegna) è definito come uno dei segni distintivi dell'azienda (o di un suo prodotto fabbricato e/o commercializzato) e può consistere in qualunque segno suscettibile di essere rappresentato graficamente, tra cui emblemi, parole, suoni e forme del prodotto o della sua confezione.

L'OIC 24 in appendice A.15 definisce *"Le somme una tantum erogate per l'ottenimento di una licenza, di una concessione o di un marchio o altro diritto simile sono capitalizzabili. Pertanto, il corrispettivo erogato una tantum (in genere inizialmente), anche nei casi in cui il pagamento avvenga in maniera dilazionata, ossia mediante canoni periodici è iscritto tra i beni immateriali e ammortizzato lungo tutta la durata della concessione, della licenza, o del periodo stimato di utilizzo del marchio o diritto simile"*.

Al punto A.16 dell'appendice dell'OIC 24 si legge inoltre che *"È capitalizzabile tra le immobilizzazioni immateriali sia il marchio prodotto internamente sia il marchio acquistato a titolo oneroso da terzi. I costi relativi al marchio prodotto internamente possono ricondursi essenzialmente ai costi diretti interni ed esterni, sostenuti per la produzione del segno distintivo secondo i criteri illustrati relativamente ai costi di sviluppo. Sono esclusi dalla capitalizzazione i costi sostenuti per l'avvio del processo produttivo del prodotto tutelato dal marchio e per l'eventuale campagna promozionale"*.

Per quanto riguarda invece la stima della vita utile del marchio, e quindi della durata del processo di ammortamento dello stesso, l'OIC 24 precisa che la stima della vita utile dei marchi non deve eccedere i 20 anni (punto 71).

Mentre dal momento in cui l'immobilizzazione è disponibile e pronta per l'uso può iniziare a decorrere il processo di ammortamento (punto 61 dell'OIC 24).

Alla luce delle suddette considerazioni si tratta di dare concreta risposta alla presente questione interpretativa come segue.

PRINCIPIO INTERPRETATIVO

“A decorrere dal momento in cui il marchio d'impresa - sia esso prodotto internamente o acquistato a titolo oneroso da terzi - sia disponibile per l'uso, può essere accantonata la prima quota di ammortamento sulla base della stima della sua vita utile con il principio del pro rata temporis.

Nel caso in cui la vita utile del marchio stimata dia luogo ad accantonamenti annui - compreso l'esercizio di inizio del procedimento sulla base di quanto sopra indicato - di quote di ammortamento superiori al diciottesimo del costo si renderà necessario procedere alla contestuale rilevazione della fiscalità differita. La determinazione della quota di ammortamento da accantonare nel primo anno, sulla base del suddetto principio del pro rata temporis, è da ritenersi conforme ai corretti principi contabili nazionali vigenti e, fatta salva la deroga in ordine alla deducibilità fiscale della stessa sopra evidenziata, deve considerarsi allineata anche al c.d. principio di derivazione rafforzata sancito nell'articolo 83 del Tuir”.

